



International Federation of Accountants®  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

Publikacijo je izdala *Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov* (IFAC). Njeno poslanstvo je služiti javnemu interesu s podpiranjem razvoja visokokakovostnih mednarodnih standardov, pospeševanjem sprejemanja in izvajanja teh standardov, z izboljšanjem delovanja strokovnih računovodskih organizacij in razpravljanjem o temah v javnem interesu. Publikacijo si za osebno uporabo ali nakup lahko prenesete na računalnik s spletne strani ([www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)) Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IESBA®) website: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake*<sup>TM</sup> (vključno z *Mednarodnimi standardi neodvisnosti*<sup>TM</sup>), osnutke za javno obravnavo, dokumente o posvetovanjih in druge publikacije IESBA je izdal IFAC in ima zanje tudi avtorske pravice.

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) in Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) ne sprejemata odgovornosti za izgubo, ki bi nastala komur koli, ki ravna oz. ne ravna v skladu z gradivom v tej publikaciji, ne glede na to, ali škoda nastane zaradi malomarnosti ali kako drugače.

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake* (vključno z *Mednarodnimi standardi neodvisnosti*), Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, IESBA, IFAC, in logotipa IESBA in IFAC so blagovne znamke ali registrirane blagovne znamke in storitvene znamke Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov v ZDA in drugih državah.

© Avtorske pravice (september 2022) ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane. Pisno dovoljenje Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov je treba pridobiti za razmnoževanje, shranjevanje ali pošiljanje ali za drugo podobno uporabo tega dokumenta, razen če se dokument uporablja za posamezno uporabo. Kontakt: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

ISBN: 978-1-60815-508-8

*Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2020)*, International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) decembra 2022 v angleškem jeziku, v slovenski jezik ga je prevedel Slovenski inštitut za revizijo oktobra 2023 ter je objavljen z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2022)*, je nadziral IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2022)* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini. IFAC ne prevzema nobene odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki bi lahko nastala kot posledica njegove uporabe.

Angleški tekst *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, izdaja 2022* © 2022, IFAC. Vse pravice pridržane.

Slovenski tekst *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, izdaja 2022* © 2023, IFAC. Vse pravice pridržane. Izvirni naslov: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2022 Edition,

ISBN: 978-1-60815-508-8.

Kontakt: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma drugo podobno uporabo tega dokumenta.

Izdal:



**PRIROČNIK MEDNARODNEGA KODEKSA ETIKE ZA RAČUNOVODSKE  
STROKOVNJAKE (VKLJUČNO Z MEDNARODNIMI STANDARDI  
NEODVISNOSTI)**

**IZDAJA 2022**

**Ureditev priročnika**

Vsebina priročnika je razdeljena na naslednja poglavja:

Uvod o Odboru za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake .....	1
Vloga Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov .....	2
Obseg priročnika.....	3
Vsebinske spremembe glede na izdajo iz leta 2021 .....	4
<b>Vodnik po kodeksu</b> .....	5
<b>Vsebina</b> .....	10
Predgovor .....	14
1. del Ravnanje v skladu s kodeksom, temeljnimi načeli in konceptualnim okvirom .....	16
2. del Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu .....	38
3. del Računovodski strokovnjaki v javni praksi .....	73
Mednarodni standardi neodvisnosti (Dela 4A in 4B)	
Del 4A Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja ...	122
Del 4B Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja .....	228
Pojmovnik, vključno s seznamom krajšav.....	282
Datum veljavnosti .....	283
Spremembe kodeksa .....	284

## **Avtorske pravice in prevod**

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) objavlja priročnike, standarde in druge publikacije Odbora za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) in je lastnica avtorskih pravic.

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov priznava, da je pomembno, da imajo pripravljavci in uporabniki računovodskih izkazov, revizorji, regulatorji, nacionalni organi za določanje standardov, članice Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, odvetniki, akademiki, študentje in druge zainteresirane skupine v neangleško govorečih državah dostop do standardov v maternem jeziku. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov spodbuja in omogoča razmnoževanje ali prevajanje in razmnoževanje svojih publikacij.

Politika Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov v zvezi s prevajanjem in razmnoževanjem publikacij, za katere ima avtorske pravice, je predstavljena v *Politiki za prevajanje in razmnoževanje standardov, ki jih je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov*, in v *publikacijah Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov*. V zvezi z ustreznimi pogoji naj se zainteresirane stranke, ki želijo razmnoževati ali prevajati in razmnoževati ta priročnik, obrnejo na [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## UVOD O ODBORU ZA MEDNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE®

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (The International Ethics Standards Board for Accountants® -IESBA®) je neodvisen globalni organ za določanje standardov. Poslanstvo IESBA je služiti javnemu interesu z določanjem etičnih standardov, vključno z zahtevami o revizorjevi neodvisnosti, katerih cilj je zvišati etično ravnanje in prakso za vse računovodske strokovnjake z zanesljivim, globalno uporabnim Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (*vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti*) (kodeks).

IESBA je prepričana, da enoten sklop visokokakovostnih etičnih standardov izboljšuje kakovost in doslednost storitev, ki jih opravljajo računovodski strokovnjaki, ter tako prispeva k zaupanju javnosti v računovodski poklic. IESBA določa svoje standarde v javnem interesu z nasveti posvetovalno-svetovalne skupine IESBA (CAG) in pod nadzorom Odbora za zaščito javnega interesa (PIOB).

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) sestavlja 18 članov z vsega sveta, od katerih je 9 praktikov in vsaj 3 so člani javnosti (posamezniki, od katerih se pričakuje, da izražajo širši javni interes). Člane izbere odbor za imenovanje odborov za določanje standardov PIOB, pri čemer upošteva, da je treba uravnotežiti kolektivne sposobnosti odbora ter zagotoviti raznolikost in sestavo z več člani. Odbor za imenovanje odborov za določanje standardov priporoča imenovanje članov IESBA PIOB v odobritev.

Pri razvijanju standardov mora biti Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake pregleden in mora upoštevati postopek, kot ga odobri Odbor za zaščito javnega interesa. Sestanki Odbora so odprti za javnost, dokumenti o dnevnem redu so na voljo na spletni strani IESBA.

Za dodatne informacije glej [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## VLOGA MEDNARODNE ZVEZE RAČUNOVODSKIH STROKOVNJAKOV

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) skupaj s svojimi organizacijami služi javnemu interesu s krepitvijo pomena, ugleda in vrednosti svetovne računovodske stroke, tako da prispeva k razvoju močnih in trajnostnih organizacij, trgov in gospodarstev. Jasno izraža stališča in sodeluje kot glasnik stroke, vodi in razvija stroko, pripravljeno na prihodnost, ter prispeva k razvoju in spodbuja razvoj, sprejetje in izvajanje visokokakovostnih mednarodnih standardov. Ustanovljena je bila leta 1977 in ima trenutno 180 članov in partnerjev v več kot 135 državah in pravnih ureditvah, ki predstavljajo več kot 3 milijone računovodskih strokovnjakov v javni praksi, izobraževanju, vladni službi, industriji in trgovini.

Kot del pooblastila javnega interesa Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov prispeva k razvoju, sprejemanju in izvajanju visokokakovostnih mednarodnih standardov etike za računovodske strokovnjake, predvsem s podpiranjem Odbora za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) zagotavlja človeške vire, upravljanje objektov, komunikacijsko podporo in financiranje neodvisnega odbora za oblikovanje standardov ter omogoča imenovanje in postopek izbire članov odbora.

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) določa lastni dnevni red in odobrava publikacije v skladu s predpisanim postopkom ter brez vključitve Mednarodne zveze (IFAC). IFAC ne more vplivati na dnevni red ali publikacije. Objavlja priročnike, standarde in druge publikacije in je lastnik avtorskih pravic.

Neodvisnost Odbora za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) je zaščitena na več načinov:

- uraden, neodvisen nadzor javnega interesa za oblikovanje standardov, ki ga izvaja Odbor za zaščito javnega interesa (PIOB) (za dodatne informacije glej [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org) s strogo predpisanim postopkom, ki vključuje javno posvetovanje;
- javni razpis za imenovanja in uraden, neodvisen nadzor postopka izbire Odbora za zaščito javnega interesa;
- popolna preglednost v zvezi s predpisanim postopkom za oblikovanje standardov in javni dostop do materialov na dnevnem redu, sestankov, objavljene podlage za sklepe pri vsakem dokončnem standardu;
- vključenost posvetovalno-svetovalne skupine CAG in opazovalcev v postopku oblikovanja standardov;
- zahteva, da so člani Odbora za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) kot tudi organizacije za imenovanje/zaposlovanje zavezani neodvisnosti Odbora, neoporečnosti in poslanstvu javnega interesa.

Za dodatne informacije glej spletno stran IFAC-a na [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## **OBSEG PRIROČNIKA**

**IZDAJA 2022**

Priročnik povezuje nadaljnje referenčne informacije o vlogi IFAC-a in uradno besedilo *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (kodeks), ki ga je izdal Odbor IESBA.



## **VSEBINSKE SPREMEMBE GLEDE NA IZDAJO IZ LETA 2021**

### **Kodeks etike za računovodske strokovnjake**

Priročnik nadomešča izdajo *Priročnika Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake* (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti) iz leta 2021 in vključuje naslednje spremembe, ki bodo začele veljati decembra 2022:

- spremembe določb kodeksa, ki se nanašajo na storitve, ki ne dajejo zagotovil (NAS) in določbe v zvezi s honorarji;
- spremembe, ki obravnavajo nepristranskost ocenjevalca kakovosti posla (EQR) in drugih ustreznih ocenjevalcev;
- usklajevalne spremembe kodeksa, povezane z upravljanjem kakovosti, ki so bile izdane zaradi dokončanja svežnja standardov upravljanja kakovosti Odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB).

### **Odobrene spremembe, ki še ne veljajo**

Izdaja priročnika iz leta 2022 vsebuje spremenjeno opredelitev subjekta javnega interesa (SJI), ki med drugim določa širši seznam kategorij SJI-ja, vključno z novo kategorijo »organizacije, s katero se javno trguje«, ki nadomešča kategorijo »kotirajoča organizacija«.

Spremenjena opredelitev SJI-ja in z njo povezane določbe bodo začele veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje. Predčasna uporaba bo dovoljena.

Spremembe so bile aprila 2022 objavljene na spletnem mestu IESBA.

Spremembe, ki bodo začele veljati leta 2024, se bodo v e-kodeksu odrazile leta 2024.

### **Spremembe kodeksa po aprilu 2022 in osnutki za javno obravnavo**

V zvezi z informacijami o nedavnih dogodkih in da bi pridobili končne objave, ki so bile izdane po aprilu 2022, ali nedokončane osnutke za javno obravnavo, glej spletno mesto IESBA na naslovu [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## VODNIK PO KODEKSU

(Vodnik je neuradna pomoč pri uporabi kodeksa.)

### Namen kodeksa

1. *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (kodeks) določa temeljna načela etike za računovodske strokovnjake, ki odražajo poklicno priznavanje odgovornosti za javni interes. Ta načela določajo standard obnašanja, ki se pričakuje od računovodskega strokovnjaka. Temeljna načela so: neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost, in poklicu primerno obnašanje.
2. Kodeks zagotavlja konceptualni okvir, ki ga morajo računovodski strokovnjaki uporabljati, da bi lahko prepoznali, ovrednotili in obravnavali nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Kodeks določa zahteve in gradivo za uporabo v zvezi z različnimi temami, ki pomagajo računovodskim strokovnjakom uporabljati konceptualni okvir za te teme.
3. Pri revizijskih poslih, poslih preiskovanja in drugih poslih dajanja zagotovil kodeks določa *Mednarodne standarde neodvisnosti*, ki so bili določeni z uporabo konceptualnega okvira za nevarnost za neodvisnost pri teh poslih.

### Razporeditev gradiva v kodeksu

4. Kodeks vsebuje naslednje gradivo:
  - 1. del *Ravnanje v skladu s kodeksom, temeljnimi načeli in konceptualnim okvirom*, ki vključuje temeljna načela in konceptualni okvir ter velja za vse računovodske strokovnjake.
  - 2. del *Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu*, ki določa dodatno gradivo za računovodske strokovnjake v gospodarstvu, kadar izvajajo strokovne naloge. Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu vključujejo računovodske strokovnjake, ki so zaposleni, najeti ali je z njimi sklenjena pogodba o izvršni ali neizvršni funkciji, na primer v:
    - trgovini, industriji ali storitvah,
    - javnem sektorju,
    - izobraževanju,
    - neprofitnem sektorju in
    - regulativnih ali strokovnih organih.Drugi del prav tako velja za posameznike, ki so računovodski strokovnjaki v javni praksi, kadar opravljajo strokovne naloge v skladu z razmerjem s podjetjem, in sicer kot izvajalci, zaposleni ali lastniki.
  - 3. del *Računovodski strokovnjaki v javni praksi*, ki določa dodatno gradivo za računovodske strokovnjake v javni praksi, kadar zagotavljajo strokovne storitve.
  - *Mednarodni standardi neodvisnosti*, ki določajo dodatno gradivo za računovodske strokovnjake v javni praksi, kadar opravljajo storitve dajanja zagotovil na naslednji način:
    - Del 4A – *Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja*, ki se nanaša na izvajanje revizijskih poslov in poslov preiskovanja.
    - Del 4B – *Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja*, kar se nanaša na izvajanje poslov dajanja zagotovil, ki niso

revizijski posli ali posli preiskovanja.

- *Pojmovnik* vsebuje opredeljene (z dodatnimi pojasnili, kjer je to ustrezno) in opisane izraze, ki imajo poseben pomen v določenih delih kodeksa. Na primer, kot je navedeno v *Pojmovniku*, v delu 4A, se izraz »revizijski posel« nanaša na revizijske posle in tudi na posle preiskovanja. *Pojmovnik* vključuje tudi seznam krajšav, ki se uporabljajo v kodeksu in drugih standardih, na katere se kodeks sklicuje.
5. Kodeks vključuje razdelke, ki obravnavajo posebne teme. Nekateri razdelki vsebujejo podrazdelke, ki obravnavajo posebne vidike teh tem. Kjer je primerno, ima vsak razdelek kodeksa svojo zgradbo, in sicer:
- Uvod določa predmet, ki ga obravnava razdelek, in uvaja zahteve in gradivo za uporabo v povezavi s konceptualnim okvirom. Uvodno gradivo vsebuje informacije, ki vključujejo pojasnilo uporabljenih izrazov, kar je pomembno za razumevanje in uporabo vsakega dela in njegovega razdelka.
  - Zahteve določajo splošne in posebne obveznosti v zvezi z obravnavano zadevo.
  - Gradivo za uporabo zagotavlja sobesedilo, pojasnila, predloge ukrepov ali zadeve, ki jih je treba upoštevati, slike in druga navodila, ki pomagajo pri ravnanju v skladu z zahtevami.

## Uporaba kodeksa

*Temeljna načela, neodvisnost in konceptualni okvir*

6. Kodeks zahteva, da računovodski strokovnjaki ravnajo v skladu s temeljnimi načeli etike. Kodeks od njih prav tako zahteva, da uporabljajo konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Uporaba konceptualnega okvira zahteva radovednost, strokovno presojo in uporabo testa razumne in obveščene tretje osebe.
7. Konceptualni okvir prepoznava, da lahko pogoji, usmeritve in postopki, ki so jih določili poklic, zakonodaja, uredba, podjetje ali organizacija zaposlitve, vplivajo na prepoznavanje nevarnosti. Ti pogoji, usmeritve in postopki so lahko tudi pomemben dejavnik, kadar računovodski strokovnjak oceni, ali je nevarnost na sprejemljivi ravni. Kadar nevarnost ni na sprejemljivi ravni, konceptualni okvir zahteva, da računovodski strokovnjak obravnava to nevarnost. Uporaba varoval je eden od načinov, kako se nevarnost lahko obravnava. Varovala so posamezni ali kombinirani ukrepi, ki jih računovodski strokovnjak izvaja za učinkovito zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.
8. Poleg tega kodeks zahteva, da so računovodski strokovnjaki neodvisni pri izvajanju revizijskih poslov, poslov preiskovanja in drugih poslov dajanja zagotovil. Konceptualni okvir se na enak način nanaša na prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost kot tudi na nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
9. Ravnanje v skladu s kodeksom zahteva poznavanje, razumevanje in uporabo:
- vseh ustreznih določb posebnega razdelka v povezavi s 1. delom, skupaj z dodatnim gradivom iz razdelkov 200, 300, 400 in 900, kot je ustrezno;
  - vseh ustreznih določb posebnega razdelka, na primer uporabo določb, navedenih v podnaslovih Splošno in Vsi naročniki revizije skupaj z dodatnimi posebnimi določbami, vključno s tistimi iz podnaslovov Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa ali naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa;
  - vseh ustreznih določb iz določenega razdelka, skupaj z dodatnimi določbami iz ustreznega podrazdelka.

*Zahteve in gradivo za uporabo*

10. Zahteve in gradivo za uporabo je treba prebrati in uporabiti v skladu s temeljnimi načeli uporabe konceptualnega okvira in z neodvisnostjo pri izvajanju revizijskih poslov, poslov preiskovanja in drugih poslov dajanja zagotovil.

#### Zahteve

11. Zahteve so označene s črko Z in v večini primerov vključujejo glagol morati. Njegova uporaba v tem kodeksu pomeni obveznost za računovodskega strokovnjaka ali podjetje, da ravna v skladu z določbo, v kateri je bil uporabljen glagol morati.
12. V nekaterih situacijah kodeks navaja posebno izjemo pri zahtevi. V taki situaciji je določba označena s črko Z, vendar pa uporablja povedkovnik lahko ali pogojnik.
13. Kadar je v kodeksu uporabljen povedkovnik lahko, označuje dovoljenje za posebno ukrepanje v določenih okoliščinah, vključno z izjemo pri zahtevi. Beseda lahko se ne uporablja za označevanje možnosti.
14. Kadar se v kodeksu uporabita besedi bi lahko/morda, označujeta možnost nastanka zadeve, dogodka ali ukrepov, ki jih je treba sprejeti. Izraz ne pripisuje nobene posebne ravni možnosti ali verjetnosti, kadar se uporabi v povezavi z nevarnostjo, saj je ovrednotenje ravni nevarnosti odvisno od dejstev in okoliščin določene zadeve, dogodka ali ravnanja.

#### Gradivo za uporabo

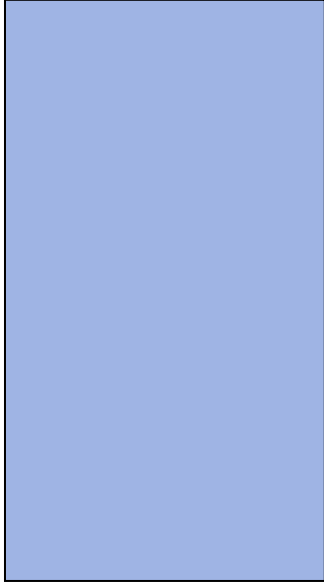
15. Poleg zahtev vsebuje kodeks gradivo za uporabo, ki zagotavlja sobesedilo za pravilno razumevanje kodeksa. Še posebej pa je gradivo za uporabo namenjeno kot pomoč računovodskemu strokovnjaku, da razume, kako naj uporabi konceptualni okvir v posameznem nizu okoliščin, da razume in ravna v skladu s posebno zahtevo. Medtem ko tako gradivo za uporabo samo po sebi ne nalaga zahteve, ga je treba upoštevati za pravilno uporabo zahtev kodeksa, vključno z uporabo konceptualnega okvira. Gradivo za uporabo je označeno s črko G.
16. Kjer vključuje gradivo za uporabo sezname primerov, ti sezname niso popolni.

#### *Dodatek k Vodniku po kodeksu*

17. Dodatek k temu vodniku po kodeksu zagotavlja pregled kodeksa.

(Preglednica je na naslednji strani.)

**3. DEL**  
**RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI**  
**PRAKSI**  
(RAZDELKI 300 DO 399)



**MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI**  
(DEL 4A IN 4B)  
**DEL 4A – NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH**  
**PREISKOVANJA**  
(RAZDELKI 400 DO 899)  
**DEL 4B - NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO**  
**REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA**  
(RAZDELKI 900 DO 999)



# PRIROČNIK MEDNARODNEGA KODEKSA ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE

(vključno z MEDNARODNIMI STANDARDI NEODVISNOSTI)

## VSEBINA

---

	Stran
<b>PREDGOVOR</b> .....	14
<b>1. DEL RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM, TEMELJNIMI NAČELI IN KONCEPTUALNIM OKVIROM</b> .....	16
100 Ravnanje v skladu s kodeksom .....	16
110 Temeljna načela .....	19
111 – Neoporečnost .....	20
112 – Nepriistranskost .....	21
113 – Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost .....	21
114 – Zaupnost .....	22
115 – Poklicu primerno obnašanje.....	24
120 Konceptualni okvir .....	26
<b>2. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU..</b>	<b>38</b>
200 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu .....	38
210 Navzkrižje interesov.....	41
220 Priprava in predstavitev informacij .....	44
230 Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem.....	49
240 Finančni deleži, nagrajevanje in stimulacije, povezane z računovodskim poročanjem in odločanjem .....	51
250 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	53
260 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi .....	59
270 Pritisk na kršenje temeljnih načel.....	69
<b>3. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI</b> .....	<b>73</b>
300 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v javni praksi.....	76
310 Navzkrižje interesov.....	81
320 Strokovna imenovanja .....	88
321 Drugo mnenje .....	92

325	Nepriustranskost ocenjevalca kakovosti posla in drugih primernih ocenjevalcev .....	94
330	Honorarji in druge vrste nagrajevanja .....	96
340	Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	100
350	Skrbnišтво nad sredstvi naročnika.....	105
360	Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi .....	106
<b>MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI (DELA 4A IN 4B).....</b>		<b>122</b>
<b>DEL 4A NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA .....</b>		<b>122</b>
400	Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja .....	125
410	Honorarji.....	142
411	Usmeritve glede nagrajevanja in vrednotenja .....	157
420	Darila in gostoljubje .....	158
430	Dejanske ali predvidene pravde .....	159
510	Finančni deleži.....	160
511	Posojila in jamstva .....	166
520	Poslovna razmerja .....	168
521	Družinska in osebna razmerja .....	170
522	Nedavna zaposlitev pri naročniku revizije.....	174
523	Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije	176
524	Zaposlitev pri naročniku revizije.....	178
525	Začasna dodelitev osebja .....	182
540	Dolgotrajna povezanost osebja (vključno z menjavanjem partnerjev) z naročnikom revizije.....	185
600	Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije .....	190
	601 – Računovodske in knjigovodske storitve .....	194
	602 – Administrativne storitve .....	202
	603 – Storitve ocenjevanja vrednosti .....	198
	604 – Davčne storitve .....	205
	605 – Storitve notranjega revidiranja.....	216
	606 – Storitve za sisteme informacijske tehnologije.....	219
	607 – Storitve podpore pri pravadah.....	222
	608 – Pravne storitve .....	224
	609 – Storitve zaposlovanja .....	228

610 – Poslovno-finančne storitve .....	231
800 Poročila o računovodskih izkazih za poseben namen, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (revizijski posli in posli preiskovanja) .....	233
<b>DEL 4B NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA</b> .....	<b>238</b>
900 Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja.....	238
905 Honorarji.....	247
906 Darila in gostoljubje .....	252
907 Dejanske in predvidene pravde .....	253
910 Finančni deleži.....	254
911 Posojila in jamstva .....	258
920 Poslovna razmerja .....	260
921 Družinska in osebna razmerja .....	262
922 Nedavna zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil .....	266
923 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovil .....	268
924 Zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil .....	259
940 Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom posla dajanja zagotovil .....	272
950 Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil .....	275
990 Poročila, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja).....	278
<b>POJMOVNIK, VKLJUČNO S SEZNAMOM KRAJŠAV</b> .....	<b>282</b>
<b>DATUM VELJAVNOSTI</b> .....	<b>283</b>

---



## **PREDGOVOR**

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) razvija in v skladu z lastnimi pooblastili izdaja *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (kodeks), da bi ga uporabljali računovodski strokovnjaki po vsem svetu. IESBA vzpostavlja kodeks za mednarodno uporabo po ustreznem postopku.

V zvezi s kodeksom Mednarodna zveza računovodij (IFAC) postavlja posebne zahteve za svoje člane.

**1. DEL**  
**RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM, TEMELJNIMI NAČELI IN**  
**KONCEPTUALNIM OKVIROM**

	Stran
Razdelek 100 Ravnanje v skladu s kodeksom .....	<b>16</b>
Razdelek 110 Temeljna načela .....	<b>19</b>
Podrazdelek 111 – Neoporečnost.....	20
Podrazdelek 112 – Nepristranskost .....	21
Podrazdelek 113 – Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost.....	21
Podrazdelek 114 – Zaupnost.....	22
Podrazdelek 115 – Poklicu primerno obnašanje .....	24
Razdelek 120 Konceptualni okvir .....	26

## 1. DEL

### RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM, TEMELJNIMI NAČELI IN KONCEPTUALNIM OKVIROM

#### RAZDELEK 100

#### RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM

##### Uvod

- 100.1 Razlikovalni znak poklica računovodskega strokovnjaka je njegovo sprejemanje odgovornosti, da deluje v javnem interesu.
- 100.2 Zaupanje v poklic računovodskega strokovnjaka je razlog, da podjetja, vlade in druge organizacije vključujejo računovodske strokovnjake za številna področja, vključno s finančnim poročanjem in poročanjem podjetij, dajanjem zagotovil in drugimi strokovnimi nalogami. Računovodski strokovnjaki razumejo in priznavajo, da takšno zaupanje temelji na veččinah in vrednotah, ki jih računovodski strokovnjaki prinašajo v strokovno delovanje, ki ga opravljajo, vključno z:
- (a) upoštevanjem etičnih načel in strokovnih standardov,
  - (b) uporabo poslovne pronicljivosti,
  - (c) uporabo strokovnega znanja o tehničnih in drugih zadevah ter
  - (d) uporabo strokovne presoje.
- Uporaba teh veččin in vrednot omogoča računovodskim strokovnjakom, da zagotavljajo svetovanje ali druge rezultate, ki izpolnjujejo namen, za katerega so bili dani, in na katere se lahko zanesejo predvideni uporabniki teh rezultatov.
- 100.3 Kodeks določa visokokakovostne standarde etičnega ravnanja, katero se pričakuje od računovodskih strokovnjakov, ki jih sprejmejo organizacije računovodskih strokovnjakov, ki so članice Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC), ali da jih te članice uporabijo kot podlago za svoje kodekse etike. Kodeks lahko uporabijo ali sprejmejo tudi odgovorni za določanje etičnih standardov za računovodske strokovnjake v posameznih sektorjih ali pravnih ureditvah in podjetja pri oblikovanju svojih usmeritev etike in neodvisnosti.
- 100.4 Kodeks določa pet temeljnih načel, ki jih morajo izpolnjevati vsi računovodski strokovnjaki. Vključuje tudi konceptualni okvir, ki določa pristop, ki ga je treba uporabiti za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, pri revizijah in drugih poslih dajanja zagotovil pa tudi nevarnosti za neodvisnost. Kodeks uporablja tudi temeljna načela in konceptualni okvir za vrsto dejstev in okoliščin, s katerimi se morda soočajo računovodski strokovnjaki v poslovni ali javni praksi.

##### Zahteve in gradivo za uporabo

- 100.5 G1 Zahteve kodeksa, označene s črko Z, nalagajo obveznosti.
- 100.5 G2 Gradivo za uporabo, označeno s črko G, zagotavlja sobesedilo, pojasnila, predloge ukrepov ali zadeve, ki jih je treba upoštevati, prikaze ponazoritve drugih navodil, ki so ustrezni za pravilno razumevanje kodeksa. Še posebej pa je namen gradiva za uporabo pomagati, da računovodski strokovnjak razume, kako naj uporabi konceptualni okvir v posameznem nizu okoliščin, da razume in ravna v skladu s posebno zahtevo. Medtem ko tako gradivo za uporabo samo po sebi ne nalaga zahteve, je treba gradivo upoštevati za pravilno uporabo zahtev kodeksa, vključno z uporabo konceptualnega okvira.

- Z100.6** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu s kodeksom.
- 100.6 G1 Spoštovanje temeljnih načel in ravnanje v skladu s posebnimi zahtevami kodeksa omogoča računovodskemu strokovnjaku, da izpolni svojo odgovornost za delovanje v javnem interesu.
- 100.6 G2 Ravnanje v skladu s kodeksom vključuje ustrezno upoštevanje cilja in namena posebnih zahtev.
- 100.6 G3 Skladnost z zahtevami kodeksa ne pomeni, da bodo računovodski strokovnjaki vedno izpolnili svojo odgovornost za delovanje v javnem interesu. Lahko se pojavijo nenavadne ali izjemne okoliščine, v katerih računovodja meni, da izpolnjevanje zahteve ali zahtev kodeksa morda ni v javnem interesu ali bi privedlo do nesorazmernega izida. V takih okoliščinah se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da se posvetuje z ustreznim organom, kot je strokovni ali regulativni organ.
- 100.6 G4 Pri delovanju v javnem interesu računovodski strokovnjak ne upošteva le ugodnosti ali zahtev posameznega naročnika ali organizacije zaposlitve, ampak tudi interese drugih deležnikov pri opravljanju strokovnih nalog.
- Z100.7** Če obstajajo okoliščine, kjer zakoni ali drugi predpisi računovodskemu strokovnjaku onemogočajo ravnanje v skladu z določenimi deli kodeksa, prevladajo ti zakoni in drugi predpisi in računovodski strokovnjak ravna v skladu z vsemi drugimi deli kodeksa.
- 100.7 G1 Načelo poklicu primernega obnašanja zahteva, da računovodski strokovnjak ravna v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi. Nekatere družbene ureditve imajo morda določbe, ki se razlikujejo od tistih v kodeksu, ali jih presegajo. Računovodski strokovnjaki v teh pravnih ureditvah se morajo zavedati razlik in ravnati v skladu s strožjimi določbami, razen če jih ne prepoveduje zakon ali drug predpis.

#### **Kršitev kodeksa**

- Z100.8** Odstavki Z400.80 do Z400.89 in Z900.50 do Z900.55 obravnavajo kršitev *Mednarodnih standardov neodvisnosti*. Računovodski strokovnjak, ki prepozna kršitev katere koli druge določbe kodeksa, mora ovrednotiti bistvenost kršitve in njen vpliv na sposobnost računovodskega strokovnjaka, da ravna v skladu s temeljnimi načeli. Računovodski strokovnjak mora tudi:
- (a) nemudoma sprejeti kakršne koli ukrepe, ki bi bili lahko na voljo, da zadovoljivo obravnava posledice kršitve;
  - (b) določiti, ali bo ustreznim strankam poročal o kršitvi.
- 100.8 G1 Ustrezne stranke, katerim se lahko poroča o taki kršitvi, vključujejo tiste, ki bi bile lahko prizadete zaradi kršitve, strokovni, regulativni organ ali nadzorni organ.

## RAZDELEK 110

### TEMELJNA NAČELA

#### Splošno

- 110.1 G1      Obstaja pet temeljnih načel etike za računovodske strokovnjake:
- (a)    Neoporečnost – biti mora odkrit in pošten v vseh strokovnih in poslovnih razmerjih.
  - (b)    Nepriistranskost – izraziti strokovno ali poslovno presojo, ki ni ogrožena zaradi
    - (i)    pristranskosti,
    - (ii)   navzkrižja interesov ali
    - (iii)   nedovoljenega vpliva ali nedovoljenega zanašanja na posameznike, organizacije, tehnologijo ali druge dejavnike.
  - (c)    Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost za:
    - (i)    doseganje in ohranjanje strokovnega znanja in veščin na ravni, ki se zahtevajo za zagotavljanje, da naročnik ali organizacija zaposlitve prejme kompetentne strokovne storitve na podlagi veljavnih tehničnih in strokovnih standardov in ustrezne zakonodaje;
    - (ii)   prizadevno delo v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi.
  - (d)    Zaupnost – spoštovanje zaupnosti informacij, ki se pridobijo kot rezultat strokovnih in poslovnih razmerij.
  - (e)    Poklicu primerno obnašanje za:
    - (i)    ravnanje v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi;
    - (ii)   obnašanje v skladu s poklicno odgovornostjo, da pri vseh strokovnih nalogah in poslovnih razmerjih deluje v javnem interesu;
    - (iii)   izogibanje kakršnemu koli ravnanju, za katero računovodski strokovnjak ve ali bi moral vedeti, da lahko omaje ugled poklica.

**Z110.2**      Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z vsakim od temeljnih načel.

110.2 G1      Temeljna načela etike vzpostavljajo standard obnašanja, ki se ga pričakuje od računovodskega strokovnjaka. Konceptualni okvir določa pristop, ki ga mora računovodski strokovnjak uporabiti pri ravnanju v skladu s temi temeljnimi načeli. Podrazdelki 111 do 115 določajo zahteve in gradivo za uporabo, ki so povezani s temeljnimi načeli.

110.2 G2      Računovodski strokovnjak se lahko sooči s situacijo, v kateri je ravnanje v skladu z enim temeljnim načelom v nasprotju z ravnanjem v skladu z enim ali več drugih temeljnih načel. Po potrebi bi se v taki situaciji računovodski strokovnjak lahko anonimno posvetoval z:

- drugimi v podjetju ali organizaciji zaposlitve,
- pristojnimi za upravljanje,
- strokovnim organom,
- regulativnim organom,

- pravnim svetovalcem.

Takšno posvetovanje pa ne razbremeni računovodskega strokovnjaka odgovornosti za strokovno presojo, da bi razrešil spor, ali po potrebi, in če tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis, odstopil od zadeve, ki ustvarja spor.

110.2 G3 Računovodskega strokovnjaka se spodbuja, da dokumentira vsebino vprašanja, podrobnosti razprav, sprejetih odločitev in utemeljitev za take odločitve.

## **PODRAZDELEK 111 – NEOPOREČNOST**

**Z111.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom neoporečnosti, ki zahteva, da je odkrit in pošten v vseh strokovnih in poslovnih razmerjih.

111.1 G1 Neoporečnost vključuje pošteno poslovanje, resnicoljubnost in odločnost za primerno ravnanje, ne glede na pritisk, da bi ravnal drugače, in ne glede na to, da bi to lahko imelo morebitne škodljive osebne ali organizacijske posledice.

111.1 G2 Primerno ravnanje vključuje:

- a) vztrajanje pri svojih stališčih ob soočanju z dilemami in težavnimi situacijami ali
- b) postavljanje izzivov drugim, če in kadar to upravičujejo okoliščine, na okoliščinam primeren način.

**Z111.2** Računovodski strokovnjak ne sme biti vedé udeležen pri poročilih, obračunih, sporočilih ali drugih informacijah, če meni, da informacije:

- (a) vsebujejo pomembno napačne ali zavajajoče navedbe;
- (b) vsebujejo brezbrizno pripravljene ugotovitve ali informacije; ali
- (c) opuščajo ali prikrivajo informacije, ki bi morale biti navedene, in če sta taka opustitev ali prikrivanje lahko zavajajoča.

111.2 G1 Računovodski strokovnjak ne krši odstavka Z111.2, če pripravi prilagojeno poročilo glede takega poročila, obračuna, sporočila ali drugih informacij.

**Z111.3** Kadar računovodski strokovnjak ugotovi, da je bil povezan z informacijami, opisanimi v odstavku Z111.2, mora sprejeti ukrepe, ki ga ne povezujejo s temi informacijami.

## **PODRAZDELEK 112 – NEPRISTRANSKOST**

**Z112.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom nepristranskosti, ki zahteva, da strokovno ali poslovno presoja, ne da bi bil pri tem ogrožen zaradi

- (a) pristranskosti,
- (b) navzkrižja interesov ali
- (c) nedovoljenega vpliva ali nedovoljenega zanašanja na posameznike, organizacije, tehnologijo ali druge dejavnike.

**Z112.2** Računovodski strokovnjak ne sme opravljati strokovne naloge, če okoliščina ali razmerje neupravičeno vpliva na njegovo presojo v zvezi s to nalogo.

## **PODRAZDELEK 113 – STROKOVNA USPOSOBLJENOST IN POTREBNA SKRBNOST**

- Z113.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, ki zahtevata, da:
- (a) dosega in ohranja strokovno znanje in veščine na ravni, ki se zahtevajo za zagotavljanje, da naročnik ali organizacija zaposlitve prejme kompetentne strokovne storitve na podlagi veljavnih tehničnih in strokovnih standardov in ustrezne zakonodaje;
  - (b) ravna prizadevno in v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi.
- 113.1 G1 Delo za naročnike, opravljeno s strokovno usposobljenostjo, in organizacija, v kateri je zaposlen (odslej organizacija zaposlitve), , zahtevata trezno presojo pri uporabi strokovnega znanja in veščin pri opravljanju strokovnih nalog.
- 113.1 G2 Ohranjanje strokovne usposobljenosti zahteva nenehno zaznavanje in razumevanje ustreznih tehničnih, strokovnih, poslovnih in s tehnologijo povezanih dogodkov. Stalno usposabljanje omogoča računovodskemu strokovnjaku, da razvija in ohranja sposobnosti za strokovno delovanje v strokovnem okolju.
- 113.1 G3 Vestnost vključuje odgovornost za skrbno, temeljito in pravočasno delovanje v skladu z zahtevami nalog.
- Z113.2** Pri ravnanju v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti mora računovodski strokovnjak sprejeti primerne ukrepe, da strokovno podrejenim osebam zagotovi ustrezno usposabljanje in nadzor.
- Z113.3** Po potrebi mora računovodski strokovnjak opozoriti naročnike, organizacijo zaposlitve ali druge uporabnike strokovnih storitev na omejitve, ki so neločljivo povezane s temi storitvami ali nalogami.

## **PODRAZDELEK 114 – ZAUPNOST**

- Z114.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom zaupnosti, ki zahteva, da spoštuje zaupnost informacij, ki jih je pridobil kot rezultat strokovnih in poslovnih razmerij. Računovodski strokovnjak:
- (a) mora biti pozoren na možnost nenamernega razkrijta, vključno z razkritjem v družbenem okolju, še posebej tesnemu poslovnemu partnerju ali najozjemu ali ožjemu družinskemu članu;
  - (b) mora ohranjati zaupnost informacij v podjetju ali organizaciji zaposlitve;
  - (c) mora ohranjati zaupnost informacij, ki jih razkrije potencialni naročnik ali organizacija zaposlitve;
  - (d) ne sme razkriti zaupnih informacij, ki jih je pridobil kot rezultat strokovnih in poslovnih razmerij zunaj podjetja in organizacije zaposlitve brez ustreznega in izrecnega pooblastila, razen če obstaja zakonita ali poklicna dolžnost ali pravica razkritja;
  - (e) ne sme uporabiti zaupnih informacij, ki jih je pridobil kot rezultat strokovnih in poslovnih razmerij, v svojo korist ali korist tretje osebe;
  - (f) ne sme uporabiti ali razkriti zaupnih informacij, ki jih je pridobil ali prejel kot rezultat strokovnega in poslovnega razmerja, potem ko se je razmerje končalo;

- (g) mora sprejeti primerne ukrepe, s katerimi zagotovi, da osebje pod njegovim nadzorom in posamezniki, ki mu svetujejo in pomagajo, spoštujejo njegovo dolžnost zaupnosti.

114.1 G1 Zaupnost služi javnemu interesu, ker olajša prost pretok informacij od naročnika ali organizacije zaposlitve računovodskega strokovnjaka do računovodskega strokovnjaka ob vedenju, da informacije ne bodo razkrile tretji osebi. Kljub temu pa obstajajo okoliščine, v katerih se od računovodskega strokovnjaka zahteva ali se morda lahko zahteva, da razkrije zaupne informacije ali ko je tako razkritje lahko primerno:

- (a) razkritje se zahteva po zakonu, na primer:
- (i) predložitev dokumentov ali drugih dokazov v sodnem postopku, ali
  - (ii) razkritje kršitev zakona, ki se ugotovijo, pristojnim javnim organom;
- (b) razkritje je dovoljeno po zakonu in ga odobri naročnik ali organizacija zaposlitve;
- (c) obstaja poklicna dolžnost ali pravica do razkritja, ki z zakonom ni prepovedana:
- (i) zaradi ravnanja v skladu z ocenjevanjem kakovosti strokovnega organa;
  - (ii) zaradi odziva strokovnega ali regulativnega organa na poizvedbo ali preiskavo;
  - (iii) zaradi zaščite poklicnih interesov računovodskega strokovnjaka v sodnem postopku;
  - (iv) zaradi ravnanja v skladu s tehničnimi in strokovnimi standardi, vključno z etičnimi zahtevami.

114.1 G2 Pri odločanju, ali naj se razkrijejo zaupne informacije, je treba glede na okoliščine upoštevati dejavnike, ki vključujejo:

- ali bi interesom katerih koli strank, vključno s tretjimi osebami, katerih interesi bi bili lahko prizadeti, škodovalo, če bi naročnik ali organizacija zaposlitve privolila, da računovodski strokovnjak razkrije informacije;
- ali so vse ustrezne informacije poznane in dokazane v izvedljivem obsegu. Dejavniki, ki vplivajo na odločitev o razkrivanju, vključujejo:
  - neutemeljena dejstva,
  - nepopolne informacije,
  - neutemeljene sklepe;
- predlagano vrsto sporočila in na koga je naslovljeno;
- ali so stranke, na katere je naslovljeno sporočilo, ustrezne prejemnice.

**Z114.2** Računovodski strokovnjak mora še naprej ravnati v skladu z načelom zaupnosti, tudi po koncu razmerja med računovodskim strokovnjakom in naročnikom ali organizacijo zaposlitve. Pri zamenjavi zaposlitve ali pridobitvi novega naročnika ima računovodski strokovnjak pravico, da uporabi prejšnje izkušnje, vendar pa ne sme uporabiti ali razkriti zaupnih informacij, ki jih je pridobil ali prejel kot rezultat strokovnega in poslovnega razmerja.

## **PODRAZDELEK 115 – POKLICU PRIMERNO OBNAŠANJE**

**Z115.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom poklicu primerne obnašanja, ki zahteva, da



- (a) ravna v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi;
- (b) ravna v skladu z obnašanjem, ki je skladno s poklicno odgovornostjo, da deluje v javnem interesu pri vseh strokovnih nalogah in v poslovnih razmerjih;
- (c) se izogne obnašanju, za katero ve ali bi moral vedeti, da lahko omaje ugled poklica. Računovodski strokovnjak se ne sme vedé vključevati v kakršen koli posel, zaposlitev ali dejavnost, ki škoduje ali bi lahko škodovala neoporečnosti, nepristranskosti ali ugledu poklica, in katerega izid bi bil nezdružljiv s temeljnimi načeli.

115.1 G1 Obnašanje, ki lahko omaje ugled poklica, vključuje obnašanje, da bi verjetno preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko ugotovila škodljive posledice za ugled poklica.

**Z115.2** Pri izvajanju trženjskih in promocijskih dejavnosti računovodski strokovnjak svojega poklica ne sme spraviti na slab glas; biti mora pošten in resnicoljuben ter ne sme:

- (a) pretirano hvaliti storitev, ki jih lahko ponudi, izobrazbe, ki jo ima, ali izkušenj, ki si jih je pridobil;
- (b) omalovaževalno navajati dela drugih ali ga neutemeljeno primerjati s svojim delom.

115.2 G1 Če računovodski strokovnjak dvomi o tem, ali je predlagana oblika oglaševanja ali trženja primerna, se mora posvetovati z ustreznim strokovnim organom.

## RAZDELEK 120

### KONCEPTUALNI OKVIR

#### Uvod

- 120.1 Okoliščine, v katerih delujejo računovodski strokovnjaki, lahko povzročijo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Razdelek 120 določa zahteve in gradivo za uporabo, vključno s konceptualnim okvirom, ki pomaga računovodskemu strokovnjaku pri ravnanju v skladu s temeljnimi načeli in izpolnjevanju njegove odgovornosti, da deluje v javnem interesu. Take zahteve in gradivo za uporabo upoštevajo številna dejstva in okoliščine, vključno z različnimi strokovnimi nalogami, interesi in razmerji, ki pomenijo nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Poleg tega odvrtačajo računovodskega strokovnjaka od sklepanja, da je določena situacija dovoljena samo zato, ker s kodeksom ni izrecno prepovedana.
- 120.2 Konceptualni okvir določa pristop računovodskega strokovnjaka do:
- (a) prepoznavanja nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli,
  - (b) ovrednotenja prepoznanih nevarnosti,
  - (c) obravnavanja nevarnosti tako, da se jih odpravi ali zmanjša na sprejemljivo raven.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- Z120.3** Računovodski strokovnjak mora uporabiti konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, navedenimi v razdelku 110.
- 120.3 G1 Dodatne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru, so določeni v:
- (a) 2. delu *Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu*;
  - (b) 3. delu *Računovodski strokovnjaki v javni praksi*;
  - (c) *Mednarodnih standardih neodvisnosti*, in sicer v:
    - (i) delu 4A *Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja*, in
    - (ii) delu 4B *Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja*.
- Z120.4** Pri obravnavanju etičnega vprašanja mora računovodski strokovnjak upoštevati sobesedilo, v katerem se je vprašanje pojavilo ali se lahko pojavi. Kadar posameznik, ki je računovodski strokovnjak v javni praksi, opravlja strokovne naloge v skladu z razmerjem računovodskega strokovnjaka do podjetja kot izvajalec, zaposleni ali lastnik, mora posameznik ravnati v skladu z določbami v 2. delu, ki veljajo za te okoliščine.
- Z120.5** Pri uporabi konceptualnega okvira mora:
- (a) biti računovodski strokovnjak radoveden,
  - (b) strokovno presojeti in
  - (b) uporabiti test za preudarno in dobro obveščeno tretjo osebo, ki je opisan v odstavku 120.5 G6.

### *Radovednost*

- 120.5 G1 Radovednost je predpogoj za spoznavanje znanih dejstev in okoliščin, ki so potrebne za pravilno uporabo konceptualnega okvira. Radovednost vključuje:
- (a) upoštevanje vira, ustreznosti in zadostnosti pridobljenih informacij ob upoštevanju vrste, obsega in izidov strokovne naloge, ki se izvaja, ter
  - (b) odprtost in posvečanje pozornosti potrebi po nadaljnjem preiskovanju ali drugem ukrepanju.
- 120.5 G2 Pri presojanju vira, ustreznosti in zadostnosti pridobljenih informacij morda računovodskih strokovnjak med drugim upošteva, ali
- so se pojavile nove informacije, ali so se spremenili dejstva in okoliščine;
  - bi lahko na informacije ali njene vire vplivali pristranskost ali koristoljubje;
  - obstaja razlog za zaskrbljenost, da morebitne ustrezne informacije morda ne vsebujejo dejstev in okoliščin, ki so znani računovodskemu strokovnjaku;
  - obstaja neskladje med znanimi dejstvi in okoliščinami in pričakovanji računovodskega strokovnjaka;
  - informacije zagotavljajo preudarno podlago za sprejetje sklepa;
  - obstajajo morda drugi smiselni sklepi, ki se jih sprejme na podlagi pridobljenih informacij.
- 120.5 G3 Odstavek Z120.5 zahteva, da so vsi računovodski strokovnjaki pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za temeljna načela, radovedni. Ta predpogoj za uporabo konceptualnega okvira velja za vse računovodske strokovnjake ne glede na opravljeno strokovno nalogo. V skladu s standardi revidiranja, preiskovanja in drugimi standardi dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki jih je izdal IAASB, se od računovodskih strokovnjakov zahteva, da ohranjajo poklicno nezaupljivost, ki vključuje kritično oceno dokazov.

### *Strokovno presojanje*

- 120.5 G4 Strokovna presoja vključuje uporabo ustrezne usposobljenosti, strokovnega znanja, veščin in izkušenj, ki so sorazmerni z dejstvi in okoliščinami, ki upoštevajo vrsto in obseg posameznih strokovnih nalog in interese ter vključena razmerja.
- 120.5 G5 Strokovna presoja se zahteva, kadar računovodski strokovnjak uporabi konceptualni okvir, da bi sprejel premišljene odločitve o možnih ukrepih in ugotovil, ali so take odločitve v določenih okoliščinah ustrezne.
- Pri določanju lahko računovodski strokovnjak upošteva zadeve, ali:
- poglobljeno znanje in izkušnje računovodskega strokovnjaka zadoščajo za sprejemanje sklepov;
  - obstaja potreba po posvetovanju z drugimi, ki imajo ustrezno poglobljeno znanje ali izkušnje;
  - lahko predsodki ali pristranskost računovodskega strokovnjaka vplivajo na njegovo strokovno presojo.

### *Preudarna in obveščena tretja oseba*

- 120.5. G6 Test preudarne in dobro obveščene tretje osebe je presoja računovodskega strokovnjaka o tem, ali bi druga stranka morda lahko sprejela iste sklepe. Taka presoja je narejena z

vidika preudarne in dobro obveščene tretje osebe, ki pretehta vsa ustrezna dejstva in okoliščine, ki jih računovodski strokovnjak pozna ali se lahko razumno pričakuje, da jih pozna v času, ko so sklepi sprejeti. Ni nujno, da je preudarna in dobro obveščena tretja oseba računovodski strokovnjak, vendar pa bi morala imeti ustrezno znanje in izkušnje, da bi razumela in ovrednotila ustreznost sklepov računovodskega strokovnjaka na nepristranski način.

### **Prepoznavanje nevarnosti**

**Z120.6** Računovodski strokovnjak mora prepoznati nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.

120.6 G1 Razumevanje dejstev in okoliščin, vključno s katerimi koli strokovnimi nalogami, interesi in razmerji, ki lahko ogrozijo skladnost s temeljnimi načeli, je predpogoj, da računovodski strokovnjak prepozna nevarnosti za tako skladnost. Obstoj določenih pogojev, usmeritev in postopkov, ki so jih določili stroka, zakonodaja, uredbe, podjetje ali organizacija zaposlitve, ki lahko izboljšajo etično delovanje računovodskega strokovnjaka, lahko pripomore k prepoznavanju nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Odstavek 120.8 G2 vključuje splošne primere takih pogojev, usmeritev in postopkov, ki so tudi dejavniki, ustrezni za ovrednotenje ravni nevarnosti.

120.6 G2 Nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli se lahko pojavijo zaradi različnih dejstev in okoliščin. Vsake situacije, ki pomeni nevarnosti, ni mogoče opredeliti. Poleg tega se vrsta poslov in delovnih nalog lahko razlikuje in posledično lahko nastanejo različne vrste nevarnosti.

120.6 G3 Nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli spadajo v eno ali več naslednjih kategorij:

- (a) nevarnost koristoljubja – nevarnost, da bo finančna udeležba ali kakšen drug interes neprimerno vplival na presojo ali obnašanje računovodskega strokovnjaka;
- (b) nevarnost pregledovanja lastnega dela – nevarnost, da računovodski strokovnjak ne bo primerno ovrednotil izidov svoje prejšnje presoje ali storitve, ki jo opravlja računovodski strokovnjak ali drug posameznik iz podjetja računovodskega strokovnjaka ali organizacije zaposlitve, na katero se bo računovodski strokovnjak zanesel, ko bo oblikoval presojo kot del opravljanja tekoče naloge;
- (c) nevarnost zagovarjanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak podpiral stališče naročnika ali organizacije zaposlitve do take mere, da bo ogrožena nepristranskost računovodskega strokovnjaka;
- (d) nevarnost domačnosti – nevarnost, da bo zaradi dolgotrajnega ali tesnega razmerja z naročnikom ali organizacijo zaposlitve računovodski strokovnjak preveč naklonjen njihovim interesom ali dovzeten za njihovo delo;
- (e) nevarnost ustrahovanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak odvrnjen od nepristranskega delovanja zaradi dejanskih ali občutenih pritiskov, vključno s poskusi izvajanja nedovoljenega vplivanja nanj.

120.6 G4 Okoliščina lahko povzroči več vrst nevarnosti, ki lahko vplivajo na skladnost z več temeljnimi načeli.

### **Ovrednotenje nevarnosti**

**Z120.7** Kadar računovodski strokovnjak prepozna nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli, mora presoditi, ali je taka nevarnost na sprejemljivi ravni.

### *Sprejemljiva raven*

120.7 G1 Sprejemljiva raven je tista, za katero bi računovodski strokovnjak z uporabo testa za preudarno in dobro obveščeno tretjo osebo lahko sklepal, da ravna v skladu s temeljnimi načeli.

### *Dejavniki, ustrezni za ovrednotenje ravni nevarnosti*

120.8 G1 Obravnavanje kvalitativnih in kvantitativnih dejavnikov je ustrezno, kadar računovodski strokovnjak ovrednoti nevarnosti, kot je na primer skupni učinek več nevarnosti, če te obstajajo.

120.8 G2 Obstoj pogojev, usmeritev in postopkov, ki so opisani v odstavku 120.6 G1, bi bili lahko tudi dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Primeri takih pogojev, usmeritev in postopkov vključujejo:

- zahteve za upravljanje gospodarske družbe,
- zahteve po izobrazbi, usposabljanju in izkušnjah za poklic,
- učinkovite pritožbene sisteme, ki računovodskemu strokovnjaku in splošni javnosti omogočajo, da opozorijo na neetično obnašanje,
- izrecno navedeno dolžnost javljanja kršitev etičnih zahtev,
- strokovno ali regulativno spremljanje in disciplinske postopke.

### *Premislek o novih informacijah ali spremembah dejstev in okoliščin*

**Z120.9** Če računovodski strokovnjak izve za nove informacije ali spremembe dejstev in okoliščin, ki lahko vplivajo na to, ali je bila nevarnost odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven, mora to nevarnost ponovno ovrednotiti in jo ustrezno obravnavati.

120.9 G1 Ohranjanje pozornosti med opravljanjem strokovne naloge pomaga računovodskemu strokovnjaku pri ugotavljanju, ali so se pojavile nove informacije ali spremembe dejstev in okoliščin, ki:

- (a) vplivajo na raven nevarnosti; ali
- (b) vplivajo na sklepe računovodskega strokovnjaka o tem, ali so uporabljena varovala še primerna za obravnavo prepoznanih nevarnosti.

120.9 G2 Če nove informacije vodijo do prepoznavanja nove nevarnosti, se od računovodskega strokovnjaka zahteva, da to nevarnost ovrednoti in jo primerno obravnava (sklic na odstavka Z.7 in Z120.10).

### **Obravnavanje nevarnosti**

**Z120.10** Če računovodski strokovnjak določi, da prepoznane nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli niso na sprejemljivi ravni, jih mora obravnavati tako, da jih odpravi ali zmanjša na sprejemljivo raven. Računovodski strokovnjak mora to narediti z:

- (a) odpravljanjem okoliščin, vključno z interesi ali razmerji, ki povzročajo nevarnost;
- (b) uporabo varoval, kjer so na voljo in jih je mogoče uporabiti za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven;
- (c) zavrnitvijo ali prenehanjem posebne naloge.

### *Ukrepi za odpravljanje nevarnosti*

120.10 G1 Glede na dejstva in okoliščine se nevarnost lahko obravnava z odpravljanjem okoliščine, ki jo povzroča. Vendar pa obstajajo situacije, v katerih se nevarnost lahko obravnava

samo z zavrnitvijo ali prenehanjem določene strokovne naloge. To pa zato, ker okoliščin, ki so povzročile nevarnost, ni mogoče odpraviti, in varoval ni mogoče uporabiti za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

#### *Varovala*

120.10 G2 Varovala so ukrepi, ki jih računovodski strokovnjak uporabi posamično ali v kombinaciji, da učinkovito zniža nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli na sprejemljivo raven.

#### *Presojanje bistvenih presoj in splošnih sprejetih sklepov*

**Z120.11** Računovodski strokovnjak mora oblikovati splošen sklep o tem, ali bodo ukrepi, ki jih sprejme ali namerava sprejeti za obravnavanje nastale nevarnosti, odpravili tisto nevarnost ali jo zmanjšali na sprejemljivo raven. Pri oblikovanju splošnega sklepa mora računovodski strokovnjak:

- (a) pregledati bistvene presoje ali sprejete sklepe in
- (b) uporabiti test za preudarno in dobro obveščeno tretjo osebo.

#### **Drugi premisleki pri uporabi konceptualnega okvira**

#### *Pristranskost*

120.12 G1 Zavedna ali nezavedna pristranskost vpliva na strokovno presojanje pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli.

120.12 G2 Primeri morebitne pristranskosti, ki se je je treba zavedati pri strokovnem presojanju, obsegajo:

- pristranskost zaradi »sidranja« je nagnjenost k uporabi začetnih informacij kot sidra, zaradi česar se nadaljnje informacije ovrednotijo neustrezno;
- pristranskost samodejnosti je nagnjenost k dajanju prednosti izidom, ustvarjenim s samodejnimi sistemi, tudi če se zaradi človeškega razmišljanja ali nasprotujočih si informacij zastavljajo vprašanja, ali so ti izidi zanesljivi ali primerni za namen;
- pristranskost razpoložljivosti je nagnjenost k pripisovanju večje pomembnosti dogodkom, ki takoj pridejo na misel ali so takoj na voljo, kot tistim, ki niso;
- pristranskost potrjevanja je nagnjenost k pripisovanju večje pomembnosti informacijam, ki potrjujejo obstoječemu prepričanju, kot informacijam, ki nasprotujejo ali vzbujajo dvom;
- skupinsko razmišljanje je nagnjenost skupine posameznikov, da odvrta od individualne ustvarjalnosti in odgovornosti ter posledično k sprejemanju odločitev brez kritičnega sklepanja ali premisleka o alternativah;
- pristranskost pretiranega zaupanja je nagnjenost k precenjevanju lastne sposobnosti za točne ocene tveganja ali pravilnost druge presoje ali odločitve;
- pristranskost reprezentativnosti je nagnjenost k temu, da razumevanje temelji na vzorcu izkušenj, dogodkov ali prepričanj, za katerega se domneva, da je reprezentativen;
- selektivno zaznavanje je nagnjenost k temu, da pričakovanja osebe vplivajo na to, kako gleda na določeno zadevo ali osebo.

120.12.G3 Ukrepi, ki lahko ublažijo učinek pristranskosti, vključujejo:

- iskanje nasvetov pri večakih, da se pridobijo dodatne informacije;

- posvetovanje z drugimi, da se zagotovijo primerni izzivi kot del postopka ovrednotenja;
- udeležbo pri usposabljanju, povezanem s prepoznavanjem pristranskosti, v okviru strokovnega izpopolnjevanja.

#### *Organizacijska kultura*

120.13 G1 Računovodski strokovnjak poveča učinkovito uporabo konceptualnega okvira, če se pomen etičnih vrednot, ki so v skladu s temeljnimi načeli in drugimi določbami kodeksa, spodbuja z notranjo kulturo organizacije računovodskega strokovnjaka.

120.13 G2 Spodbujanje etične kulture v organizaciji je najučinkovitejše, če:

- (a) vodje in tisti na vodstvenih položajih spodbujajo pomembnost etičnih vrednot organizacije in so tako sami kot drugi odgovorni za izkazovanje etičnih vrednot organizacije;
- (b) so vzpostavljeni ustrezni programi izobraževanja in usposabljanja, procesi upravljanja ter sodila za ocenjevanje uspešnosti in nagrajevanje, ki spodbujajo etično kulturo;
- (c) so vzpostavljene učinkovite usmeritve in postopki za spodbujanje in zaščito tistih, ki prijavijo dejansko ali domnevno nezakonito ali neetično ravnanje, vključno z žvižgači;
- (d) organizacija v razmerju s tretjimi osebami ravna v skladu z etičnimi vrednotami.

120.13 G3 Od računovodskih strokovnjakov se pričakuje, da v svoji organizaciji spodbujajo in uveljavljajo kulturo, ki temelji na etiki, upoštevajoč njihov položaj in delovne izkušnje.

#### **Premislek o revizijah, preiskavah, drugih poslih dajanja zagotovil in sorodnih storitev**

##### *Kultura podjetja*

120.14 G1 MSUK 1 določa zahteve in gradivo za uporabo v zvezi s kulturo podjetja v okviru odgovornosti podjetja za načrtovanje, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti za revizije ali preiskave računovodskih izkazov ali druge posle dajanja zagotovil ali sorodnih storitev.

##### *Neodvisnost*

120.15 G1 *Mednarodni standardi neodvisnosti* zahtevajo, da so računovodski strokovnjaki v javni praksi neodvisni, kadar izvajajo revizijo, preiskave ali druge posle dajanja zagotovil. Neodvisnost je povezana s temeljnimi načeli nepristranskosti in neoporečnosti in vključuje:

- (a) neodvisnost mišljenja dovoljuje izražanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno presojo in s tem omogočajo posamezniku, da deluje neoporečno, nepristransko in s poklicno nezaupljivostjo;
- (b) zaznana neodvisnost – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da so bili ogroženi neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana revizijske skupine ali skupine za drug posel dajanja zagotovil.

120.15 G2 *Mednarodni standardi neodvisnosti* določajo zahteve in gradivo o tem, kako uporabiti konceptualni okvir za ohranjanje neodvisnosti pri izvajanju revizij, preiskav ali drugih poslov dajanja zagotovil. Od računovodskih strokovnjakov in podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temi standardi, da bi bili neodvisni pri opravljanju takih poslov. Konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli se na enak način nanaša na ravnanje v skladu z zahtevami za neodvisnost. Kategorije nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, ki so opisane v odstavku 120.6 G3, so prav tako kategorije nevarnosti za ravnanje v skladu z zahtevami za neodvisnost.

120.15 G3 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavkih 120.6 G1 in 120.8 G2, ki lahko pomagajo pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli, so lahko tudi dejavniki, pomembni za prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti za neodvisnost. V zvezi z revizijami, pregledi in drugimi posli dajanja zagotovil je primer takih pogojev, usmeritev in postopkov sistem upravljanja kakovosti, ki ga podjetje oblikuje, izvaja in upravlja v skladu s standardi upravljanja kakovosti, ki jih je izdal IAASB.

#### *Poklicna nezaupljivost*

120.16 G1 V skladu s standardi revidiranja, preiskovanja in drugih poslov dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki jih je izdal IAASB, se od računovodskih strokovnjakov v javni praksi zahteva, da delujejo s poklicno nezaupljivostjo, kadar načrtujejo ali izvajajo revizije, preiskave in druge posle dajanja zagotovil. Poklicna nezaupljivost in temeljna načela, opisana v razdelku 110, so medsebojno povezani koncepti.

120.16 G2 Pri reviziji računovodskih izkazov ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, posamično in skupno, podpira delovanje s poklicno nezaupljivostjo, kot je prikazano v naslednjih primerih:

- *Neoporečnost* zahteva, da je računovodski strokovnjak odkrit in pošten. Na primer, računovodski strokovnjak ravna v skladu z načelom neoporečnosti, če:
  - je odkrit in pošten, kadar izrazi zaskrbljenost glede položaja naročnika;
  - spremlja poizvedbe o neskladnih informacijah in išče nadaljnje revizijske dokaze za premislek o izkazih, ki so lahko pomembno napačni ali zavajajoči, da bi lahko sprejel strokovne odločitve o primernih ukrepih v določenih okoliščinah;
  - je odločen, da ustrezno ukrepa, tudi če je izpostavljen pritiskom, da bi ravnal drugače, ali če bi to lahko imelo negativne osebne ali organizacijske posledice. Ustrezno ravnanje vključuje:
    - (a) vztrajanje pri svojih stališčih, ko se sooča z dilemami in težavnimi situacijami, ali
    - (b) postavljanje izzivov drugim, če in ko to upravičujejo okoliščine, na primeren način okoliščinam.

Pri tem računovodski strokovnjak pojasnjuje kritično oceno revizijskih dokazov, ki prispeva k delovanju s poklicno nezaupljivostjo.

- *Nepristranskost* zahteva, da računovodski strokovnjak strokovno ali poslovno presoja, ne da bi bil ogrožen zaradi
  - (a) pristranskosti,
  - (b) navzkrižja interesov ali



(c) nedovoljenega vplivanja ali nedovoljenega zanašanja na posameznike, organizacije, tehnologijo ali druge dejavnike.

Računovodski strokovnjak, na primer, ravna v skladu z načelom nepristranskosti:

- (a) s prepoznavanjem okoliščin ali razmerij, kot je domačnost z naročnikom, ki lahko ogrozi strokovno ali poklicno presojo računovodskega strokovnjaka;
- (b) z upoštevanjem vpliva takih okoliščin in razmerij na presojo računovodskega strokovnjaka pri ovrednotenju zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov, povezanih z zadevo, ki je pomembna za računovodske izkaze naročnika.

Pri tem pa se računovodski strokovnjak obnaša tako, da prispeva k delovanju s poklicno nezaupljivostjo.

- *Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost* zahtevata, da ima računovodski strokovnjak strokovno znanje in veščine na ravni, ki se zahteva za zagotavljanje kompetentnih strokovnih storitev in da v skladu z veljavnimi standardi, zakoni in drugimi predpisi deluje vestno. Na primer, računovodski strokovnjak ravna v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti:

- (a) z znanjem, ki ustreza določeni panogi naročnika in poslovnim dejavnostim, da bi pravilno prepoznal tveganja pomembno napačne navedbe;
- (b) z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih revizijskih postopkov in
- (c) z ustreznim znanjem, kadar kritično ocenjuje, ali je revizijski dokaz v določenih okoliščinah zadosten in ustrezen.

Pri tem pa se računovodski strokovnjak obnaša tako, da prispeva k delovanju s poklicno nezaupljivostjo.

## 2. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU

	Stran
Razdelek 200 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu.....	38
Razdelek 210 Navzkrižje interesov.....	43
Razdelek 220 Priprava in predstavitev informacij .....	46
Razdelek 230 Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem.....	51
Razdelek 240 Finančni deleži, nagrajevanje in stimulacije, povezane z računovodskim poročanjem in odločanjem .....	53
Razdelek 250 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	55
Razdelek 260 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.....	61
Razdelek 270 Pritisk na kršenje temeljnih načel.....	71

## 2. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU

### RAZDELEK 200

#### UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU

##### Uvod

- 200.1 Ta del kodeksa določa zahteve in gradivo za uporabo za računovodske strokovnjake v gospodarstvu, kadar uporabljajo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120. Ne opisuje vseh dejstev in okoliščin, vključno s strokovnimi nalogami, interesi in razmerji, na katere lahko naletijo računovodski strokovnjaki v gospodarstvu, ki povzročajo ali lahko povzročijo nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zato konceptualni okvir zahteva, da so računovodski strokovnjaki v gospodarstvu pozorni na taka dejstva in okoliščine.
- 200.2 Investitorji, posojilodajalci, organizacija zaposlitve in drugi sektorji poslovne skupnosti, pa tudi vlada in širša javnost bi se lahko zanašali na delo računovodskih strokovnjakov v gospodarstvu. Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu so lahko vsak zase ali skupno odgovorni za pripravo računovodskih in drugih informacij in poročanje o njih, na katere se njihove organizacije zaposlitve in tretje osebe lahko zanašajo. Odgovorni so lahko tudi za zagotavljanje uspešnega finančnega vodenja in strokovnega svetovanja o celi vrsti različnih zahtev, povezanih s poslovanjem.
- 200.3 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu je lahko zaposleni, pogodbeni izvajalec, partner, direktor (član upravnega odbora ali uprave), lastnik direktor ali prostovoljec v organizaciji zaposlitve. Pravna oblika razmerja računovodskega strokovnjaka z organizacijo zaposlitve ne vpliva na zavezujočo etično odgovornost.
- 200.4 V tem delu se izraz računovodski strokovnjak nanaša na:
- (a) računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu in
  - (b) posameznika, ki je računovodski strokovnjak v javni praksi, kadar opravlja strokovne naloge v skladu z razmerjem računovodskega strokovnjaka s podjetjem računovodskega strokovnjaka, kot pogodbeni izvajalec, zaposleni ali lastnik. Več informacij o tem, kje se 2. del uporablja za računovodske strokovnjake v javni praksi, je v odstavkih Z120.4, Z300.5 in 300.5 G1.

##### Zahteve in gradivo za uporabo

###### Splošno

- Z200.5** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu s temeljnimi načeli, opredeljenimi v razdelku 110, in uporabljati konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 200.5 G1 Računovodski strokovnjak je dolžan uveljavljati legitimne cilje organizacije zaposlitve. Kodeks ne poskuša ovirati računovodskih strokovnjakov pri izpolnjevanju te odgovornosti, pač pa obravnava okoliščine, v katerih bi bilo lahko ogroženo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 200.5 G2 Računovodski strokovnjak lahko podpira stališče organizacije zaposlitve pri uveljavljanju legitimnih nalog in ciljev te organizacije, če izjave niso napačne in zavajajoče. Tako ravnanje običajno ne povzroča nevarnosti zagovarjanja.

200.5 G3 Višji položaj računovodskega strokovnjaka pomeni tudi večjo sposobnost in priložnost za dostop do informacij in vpliv na usmeritve, sprejete odločitve in ukrepe, ki jih sprejmejo drugi, povezani z organizacijo zaposlitve, v skladu z odstavkom 120.13 G3. Če to lahko stori in ob upoštevanju njegovega položaja ter delovne dobe v organizaciji, se od njega pričakuje, da v organizaciji spodbuja in pospešuje kulturo, ki temelji na etiki. Primeri, ukrepov, ki se jih lahko uvede, vključujejo uvajanje, izvajanje in nadzor:

- programov izobraževanja in usposabljanja o etiki,
- procesov upravljanja in ocenjevanja uspešnosti ter sodil za nagrajevanje, ki spodbujajo etično kulturo,
- etike in usmeritve za prijavljanje nepravilnosti,
- usmeritev in postopkov, ki so oblikovani za preprečevanje ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

### **Prepoznavanje nevarnosti**

200.6 G1 Nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli lahko nastane zaradi številnih dejstev in okoliščin. Kategorije nevarnosti so opisane v odstavku 120.6 G3. V nadaljevanju so navedeni primeri dejstev in okoliščin v vsaki od teh kategorij, ki lahko povzročijo nevarnost za računovodskega strokovnjaka, kadar opravlja strokovno nalogo:

- (a) Nevarnost koristoljubja:
- računovodski strokovnjak, ki ima finančni delež ali prejme posojilo ali garancijo od organizacije zaposlitve;
  - računovodski strokovnjak sodeluje v dogovorih o stimulativnem plačilu, ki ga ponuja organizacija zaposlitve;
  - računovodski strokovnjak ima dostop do sredstev družbe za osebno uporabo;
  - dobavitelj organizacije zaposlitve ponudi računovodskemu strokovnjaku darilo ali posebno obravnavo.
- (b) Nevarnost pregledovanja lastnega dela:
- računovodski strokovnjak primerno ovrednoti računovodsko obravnavo za poslovno združitev po tem, ko je opravil študijo upravičenosti, ki je podprla odločitev o nakupu.
- (c) Nevarnost zagovarjanja:
- računovodski strokovnjak ima možnost prirejanja podatkov v prospektu ob novi izdaji vrednostnih papirjev, da bi dobil ugodno financiranje.
- (d) Nevarnost domačnosti:
- računovodski strokovnjak je odgovoren za računovodsko poročanje v organizaciji zaposlitve, kadar član njegove najožje in ožje družine, ki je zaposlen v isti organizaciji, odloča o zadevah, ki vplivajo na računovodsko poročanje organizacije;
  - računovodski strokovnjak, ki je dolgotrajno povezan s posamezniki, ki vplivajo na poslovne odločitve.
- (e) Nevarnost ustrahovanja:

- računovodskemu strokovnjaku ali članu njegove najožje in ožje družine preti nevarnost odpusta ali zamenjave zaradi nestrinjanja o:
  - uporabi računovodskega načela,
  - načinu poročanja o računovodskih informacijah;
- posameznik skuša vplivati na postopek odločanja računovodskega strokovnjaka, na primer v zvezi z oddajo naročil ali uporabo računovodskega načela.

### **Ovrednotenje nevarnosti**

- 200.7 G1 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavkih 120.6 G1 in 120.8 G2, lahko vplivajo na ovrednotenje, ali je nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli na sprejemljivi ravni.
- 200.7 G2 Vrsta in obseg strokovne naloge vplivata tudi na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak.
- 200.7 G3 Delovno okolje v organizaciji zaposlitve in njeno okolje delovanja lahko vplivata na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak. Na primer:
- vodstvo, ki poudarja pomen etičnega obnašanja, in pričakovanje, da bodo zaposleni ravnali etično;
  - usmeritve in postopki za pooblaščenje in spodbujanje zaposlenih, da nadrejene v organizaciji zaposlitve brez strahu pred povračilnimi ukrepi seznanijo z etičnimi problemi, s katerimi se soočajo;
  - usmeritve in postopki za izvajanje in spremljanje kakovosti dela zaposlenih;
  - sistemi upravljalškega nadzora ali druge nadzorne strukture in močne notranje kontrole;
  - postopki pridobivanja sodelavcev, ki poudarjajo pomen zaposlovanja visoko usposobljenega strokovnega osebja;
  - pravočasno seznanjanje vseh zaposlenih z usmeritvami in postopki, vključno z vsemi njihovimi spremembami, in primerno usposabljanje in izobraževanje o teh usmeritvah in postopkih;
  - etika in usmeritve kodeksa etike.
- 200.7 G4 Računovodski strokovnjak bi moral razmisliti o tem, da poišče pravni nasvet, kadar je prepričan, da so se v organizaciji zaposlitve pojavili ali se bodo še pojavljali neetično obnašanje ali ukrepi drugih.

### **Obravnavanje nevarnosti**

- 200.8 G1 Razdelki od 210 do 270 opisujejo določeno nevarnost, ki bi lahko nastala med opravljanjem strokovnih nalog, in vključujejo primere ukrepov, ki lahko obravnavajo tak nevarnost.
- 200.8 G2 V izrednih situacijah, če se okoliščin, ki so povzročile nevarnosti, ne da odpraviti, in varovala niso na voljo ali jih ni mogoče uporabiti za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, bi bilo lahko primerno, da računovodski strokovnjak zapusti organizacijo zaposlitve.

### **Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje**

- Z200.9** Pri komuniciranju s pristojnimi za upravljanje v skladu s kodeksom mora računovodski strokovnjak določiti primerne/primerni posameznika/posameznike v strukturi

upravljanja v organizaciji zaposlitve, s katerim/katerimi komunicira. Kadar računovodski strokovnjak komunicira s podskupino pristojnih za upravljanje, se mora odločiti, ali je komuniciranje z vsemi pristojnimi za upravljanje tudi potrebno za ustrezno obveščenost.

- 200.9 G1 Pri odločanju, s kom komunicira, lahko računovodski strokovnjak upošteva:
- (a) vrsto in pomembnost okoliščin in
  - (b) zadevo, ki jo je treba sporočiti.
- 200.9 G2 Primeri podskupine pristojnih za upravljanje vključujejo revizijski odbor ali posameznega člana pristojnih za upravljanje.
- Z200.10** Če računovodski strokovnjak komunicira s posamezniki, ki imajo poslovodsko odgovornost in odgovornost za upravljanje, mora biti prepričan, da ustrezno obvešča vse tiste v upravljavski vlogi, s katerimi bi sicer komuniciral.
- 200.10 G1 V nekaterih okoliščinah so vsi pristojni za upravljanje vključeni v vodenje organizacije zaposlitve, na primer v majhnem podjetju, kjer edini lastnik upravlja organizacijo in nihče drug nima upravljaljske vloge. V takih primerih je računovodski strokovnjak izpolnil zahtevo po komuniciranju s pristojnimi za upravljanje, če o zadevah komunicira s posameznikom/posamezniki z vodstveno odgovornostjo in če so ti posamezniki odgovorni tudi za upravljanje.

## **RAZDELEK 210**

### **NAVZKRIŽJE INTERESOV**

#### **Uvod**

- 210.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki ga opisuje razdelek 120.
- 210.2 Navzkrižje interesov povzroča nevarnost za ravnanje v skladu z načelom nepristranskosti in lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu z drugimi temeljnimi načeli. Taka nevarnost bi lahko nastala, ko:
- (a) računovodski strokovnjak opravlja strokovno nalogo, povezano s posamezno zadevo za dve stranki ali več, katerih interesi v zvezi s to zadevo so v navzkrižju, ali
  - (b) so v navzkrižju interes računovodskega strokovnjaka v zvezi s posamezno zadevo in interesi stranke, za katero opravlja strokovno nalogo, povezano s to zadevo.
- Stranka lahko vključuje organizacijo zaposlitve, prodajalca, kupca, posojilodajalca, delničarja ali drugo stranko.
- 210.3 Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira za navzkrižje interesov.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

**Z210.4** Računovodski strokovnjak ne sme dovoliti, da navzkrižje interesov ogrozi strokovno ali poslovno presojo.

210.4 G1 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov, vključujejo:

- delovanje na vodstvenem položaju ali položaju upravljanja za dve organizaciji zaposlitve in pridobivanje zaupnih informacij od ene organizacije, ki jih računovodski strokovnjak lahko uporabi v korist ali škodo druge organizacije;
- opravljanje strokovne naloge za vsako od obeh strank v mešani družbi, kjer obe stranki zaposlujeta računovodskega strokovnjaka, ki jima pomaga razpustiti mešano družbo;
- pripravljanje računovodskih informacij za določene člane posloводства v organizaciji, ki zaposluje računovodskega strokovnjaka in skuša izpeljati odkup podjetja s strani posloводства;
- odgovornost za izbiro prodajalca za organizacijo zaposlitve, kadar bi imel najožji družinski član računovodskega strokovnjaka finančne koristi od transakcije;
- delovanje z upravljavskimi pooblastili v organizaciji zaposlitve, ki odobri določene finančne naložbe za podjetje, kjer bo ena od teh naložb povečala vrednost naložbenega portfelja računovodskega strokovnjaka ali najožjega družinskega člana.

##### **Prepoznavanje navzkrižja**

**Z210.5** Računovodski strokovnjak mora sprejeti primerne ukrepe za prepoznavanje okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov in s tem nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Taki ukrepi morajo vključevati prepoznavanje:

- (a) vrste ustreznih interesov in razmerij med vpletenimi strankami in
- (b) dejavnosti in njenih posledic za ustrezne stranke.

**Z210.6** Računovodski strokovnjak mora ostati pozoren na spremembe, ki se sčasoma pojavijo v vrsti nalog, interesih in razmerjih, ki med opravljanjem strokovnih nalog lahko povzročijo navzkrižje interesov.

#### **Nevarnost, ki nastane zaradi navzkrižja interesov**

- 210.7 G1 Na splošno pa bolj neposredna povezava med strokovno nalogo in zadevo, pri kateri so interesi strank v navzkrižju, pomeni, da je verjetneje, da raven nevarnosti ni na sprejemljivi ravni.
- 210.7 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost, ki nastane zaradi navzkrižja interesov, je umik iz postopka odločanja, povezanega z zadevo, ki povzroča navzkrižje interesov.
- 210.7 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči navzkrižje interesov, vključujejo:
- reorganizacijo ali ločevanje določene odgovornosti in dolžnosti,
  - pridobivanje primerne nadzora, na primer delovanje pod nadzorom direktorja ali člana upravnega odbora.

#### **Razkritje in soglasje**

##### *Splošno*

- 210.8 G1 Na splošno je treba:
- (a) razkriti vrsto navzkrižja interesov in kako so bile o nastali nevarnosti obveščene ustrezne stranke, vključno z ustreznimi ravni v organizaciji zaposlitve, ki je prizadeta zaradi navzkrižja;
  - (b) od ustreznih strank pridobiti soglasje za računovodskega strokovnjaka, da opravlja strokovne naloge, kadar se varovala uporabijo za obravnavanje nevarnosti.
- 210.8 G2 Soglasje lahko potrjuje ravnanje stranke v okoliščinah, ko ima računovodski strokovnjak zadostne dokaze za sklepanje, da stranke poznajo okoliščine od začetka in sprejemajo navzkrižje interesov, če ne nasprotujejo obstoju navzkrižja.
- 210.8 G3 Kadar tako razkritje ali soglasje ni pisno, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira:
- (a) vrsto okoliščin, ki povzročijo navzkrižje interesov,
  - (b) uporabljena varovala za obravnavanje nevarnosti, kjer je to primerno,
  - (c) pridobljeno soglasje.

##### *Drugi premisleki*

- 210.9 G1 Pri obravnavanju navzkrižja interesov se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da poišče nasvet v organizaciji zaposlitve ali pri drugih, kot na primer pri strokovnem organu, pravnem svetovalcu ali drugem računovodskem strokovnjaku. Pri takih razkritjih in izmenjavi informacij v okviru organizacije zaposlitve in iskanju nasvetov pri tretjih osebah velja načelo zaupnosti.



## **RAZDELEK 220**

### **PRIPRAVA IN PREDSTAVITEV INFORMACIJ**

#### **Uvod**

- 220.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 220.2 Priprava ali predstavitev informacij lahko povzroči nevarnost koristoljubja, ustrahovanja ali drugo nevarnost pri ravnanju v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 220.3 G1 Računovodski strokovnjaki so na vseh ravneh v organizaciji zaposlitve vključeni v pripravo in predstavitev informacij tako v organizaciji kot zunaj nje.
- 220.3 G2 Deležniki, za katere so take informacije pripravljene oziroma so jim predstavljene, vključujejo:
- poslovodstvo in pristojne za upravljanje,
  - vlagatelje in posojilodajalce ali druge upnike,
  - regulativni organ.

Te informacije lahko pomagajo deležnikom pri razumevanju in ovrednotenju vidikov stanja v organizaciji zaposlitve in sprejemanju odločitev, ki zadevajo organizacijo. Informacije lahko vključujejo računovodske in neračunovodske informacije, ki so morda lahko objavljene ali se uporabijo za interne namene.

Primeri vključujejo:

- poročila o poslovanju in uspešnosti,
- analize, ki podpirajo odločitve,
- proračune in napovedi,
- informacije, zagotovljene notranjim in zunanjim revizorjem,
- analize tveganj,
- računovodske izkaze za splošen in poseben namen,
- davčne napovedi,
- poročila, predložena regulativnim organom za pravne namene in namene skladnosti.

- 220.3 G3 Za ta razdelek priprava in predstavitev informacij vključujeta evidentiranje, ohranjanje/vzdrževanje in odobritev informacij.

- Z220.4** Pri pripravi ali predstavitvi informacij mora računovodski strokovnjak:

- (a) pripraviti ali predstaviti informacije v skladu z ustreznim okvirom poročanja, kjer je to primerno;
- (b) pripraviti ali predstaviti informacije na način, ki ni namenjen zavajanju niti neprimernemu vplivanju na pogodbene ali regulativne izide;
- (c) strokovno presojati za:
  - (i) natančno in popolno predstavljanje dejstev v vseh pomembnih vidikih,
  - (ii) javno opisovanje dejanske vrste poslovnih transakcij ali dejavnosti,
  - (iii) razvrščanje in evidentiranje informacij na pravočasen in primeren način;
- (d) paziti, da ničesar ne izpusti zaradi zagotavljanja informacij, ki so zavajajoče ali neprimerno vplivajo na pogodbene ali regulativne izide;
- (e) paziti, da se izogiba nedovoljenemu vplivu ali nedovoljenemu zanašanju na posameznike, organizacije ali tehnologije;
- (f) upoštevati tveganje pristranskosti.

220.4 G1 Primer neprimernega vplivanja na pogodbeni ali regulativni izid je uporaba nerealne ocene, da se izogne kršenju pogodbene zahteve, kot je dolžniška zaveza/dogovor ali regulativna zahteva, kot je kapitalska zahteva za finančno institucijo.

### **Uporaba diskrecijske pravice pri pripravi ali predstavitvi informacij**

**Z220.5** Priprava ali predstavitev informacij lahko zahteva izvajanje diskrecijske pravice pri strokovni presoji. Računovodski strokovnjak ne sme izvajati take diskrecijske pravice zaradi zavajanja drugih ali neprimernega vplivanja na pogodbene ali regulativne izide.

220.5 G1 Primeri načinov zlorabe diskrecijske pravice za dosego neustreznih izidov vključujejo:

- določanje ocen, na primer določanje ocen poštene vrednosti, da bi napačno predstavili dobiček ali izgubo;
- izbiranje ali spreminjanje računovodske usmeritve ali metode med dvema ali več alternativami, ki so dovoljene v skladu z veljavnim okvirom računovodskega poročanja, na primer izbiranje usmeritve za računovodenje pri dolgoročnih pogodbah, da bi napačno predstavili dobiček ali izgubo;
- določanje časovnega okvira transakcij, na primer čas prodaje sredstva proti koncu poslovnega leta zaradi zavajanja;
- določanje razporejanja/strukturiranja transakcij, na primer strukturiranje transakcij financiranja zaradi napačne predstavitve sredstev in obveznosti ali razvrstitve denarnih tokov;
- izbiranje razkritij, na primer izpuščanje ali prikrivanje informacij, ki so povezane s finančnim ali poslovnim tveganjem, zaradi zavajanja.

**Z220.6** Pri opravljanju strokovnih nalog, še posebej tistih, ki ne zahtevajo skladnosti z ustreznim okvirom poročanja, mora računovodski strokovnjak strokovno presojati, da prepozna in upošteva:

- (a) namen, za katerega je treba uporabiti informacije,
- (b) sobesedilo, v katerem so bile informacije podane,
- (c) javnost, ki mu je namenjena.

- 220.6 G1 Na primer, pri pripravi ali predstavitvi proforma/fiktivnih poročil, proračunov ali napovedi bi vključitev ustreznih ocen, približkov in predpostavk, kjer je to primerno, tistim, ki bi se zanesli na take informacije, omogočila oblikovanje lastne presoje.
- 220.6 G2 Računovodski strokovnjak lahko razmisli tudi o pojasnjevanju sobesedila in namena informacij, ki bodo predstavljene predvideni javnosti.

### **Zanašanje na delo drugih**

**Z220.7** Računovodski strokovnjak, ki se namerava zanesti na delo drugih posameznikov v organizaciji zaposlitve ali zunaj nje ali v drugih organizacijah, mora strokovno presoditi in določiti, katere ukrepe je treba sprejeti, če obstajajo, da bo izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z220.4.

220.7 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določanju, ali je zanašanje na druge razumno, vključujejo:

- ugled in poglobljeno znanje ter razpoložljive vire, ki so na voljo drugemu posamezniku ali organizaciji,
- dejstvo, ali za drugega posameznika veljajo veljavni strokovni in etični standardi.

Take informacije je mogoče pridobiti na podlagi predhodnega povezovanja/sodelovanja ali posvetovanja z drugim posameznikom ali organizacijo.

### **Obravnavanje informacij, ki so ali bi bile lahko zavajajoče**

**Z220.8** Kadar računovodski strokovnjak ve ali upravičeno verjame, da so informacije, s katerimi je računovodski strokovnjak povezan, zavajajoče, mora sprejeti ustrezne ukrepe, s katerimi si bo prizadeval rešiti zadevo.

220.8 G1 Ukrepi, ki bi bili lahko ustrezni, vključujejo:

- obravnavanje pomislekov glede morebitnih zavajajočih informacij z nadrejenim računovodskega strokovnjaka in/ali s poslovodstvom ustrezne ravni/ustreznih ravni v organizaciji, ki zaposluje računovodskega strokovnjaka, ali s pristojnimi za upravljanje, in zahtevo, da taki posamezniki sprejmejo ustrezne ukrepe za rešitev zadeve. Tak ukrep bi lahko vključeval:
  - popravek informacij,
  - obvestilo o pravih informacijah, če so informacije že razkrite predvidenim uporabnikom;
- svetovanje o usmeritvah in postopkih organizacije zaposlitve (na primer politiko etike ali politiko o prijavi nepravilnosti) v zvezi s tem, kako se take zadeve interno obravnavajo.

220.8 G2 Računovodski strokovnjak lahko določi, da organizacija zaposlitve ni sprejela ustreznega ukrepa. Če ima računovodski strokovnjak še naprej razlog, da upravičeno verjame, da informacije zavajajo, so nadaljnji ukrepi lahko ustrezni, če je še naprej pozoren na načelo zaupnosti:

- posvetovanje z:
  - ustreznim strokovnim telesom,
  - notranjim ali zunanjim revizorjem v organizaciji zaposlitve,
  - pravnim svetovalcem;
- določitev, ali obstajajo zahteve, da se obvestijo:

- tretje osebe, vključno z uporabniki informacij,
- regulativni in nadzorni organi.

**Z220.9** Če računovodski strokovnjak po tem, ko so bile izčrpane vse izvedljive možnosti, ugotovi, da ustrezen ukrep ni bil sprejet, in upravičeno verjame, da so informacije še vedno zavajajoče, mora zavrniti povezavo oz. ne sme ostati povezan s takimi informacijami.

220.9 G1 V takih okoliščinah bi bilo primerno, da računovodski strokovnjak zapusti organizacijo zaposlitve.

### **Dokumentacija**

220.10 G1 Računovodskega strokovnjaka se spodbuja, da dokumentira:

- dejstva,
- računovodska načela in druge ustrezne strokovne standarde,
- obveščanje in stranke, s katerimi je razpravljajal o zadevah,
- načine ukrepanja,
- kako je skušal obravnavati zadevo/zadeve.

### **Drugi premisleki**

220.11 G1 Kjer nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli v zvezi s pripravo ali predstavitvijo informacij izhaja iz finančnega deleža, vključno z nagrajevanjem in stimulacijami, povezanimi z računovodskim poročanjem in odločanjem, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, določeni v razdelku 240.

220.11 G2 Kjer zavajajoče informacije lahko vključujejo ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, določeni v razdelku 260.

220.11 G3 Kjer nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli v zvezi s pripravo ali predstavitvijo informacij izhaja iz pritiska, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, določeni v razdelku 270.

## **RAZDELEK 230**

### **DELOVANJE Z ZADOSTNIM POGLOBLJENIM ZNANJEM**

#### **Uvod**

- 230.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 230.2 Delovanje brez zadostnega poglobljenega znanja povzroča nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- Z230.3** Računovodski strokovnjak ne sme namerno zavajati organizacije zaposlitve glede svoje ravni poglobljenega znanja ali izkušenj.
- 230.3 G1 Načelo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti zahteva, da računovodski strokovnjak opravlja samo tiste bistvene naloge, za katere ima ali lahko pridobi zadostno usposobljenost ali izkušnje.
- 230.3 G2 Nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti bi lahko nastala, če ima računovodski strokovnjak:
- premalo časa za opravljanje ali dokončanje ustreznih nalog,
  - nepopolne, omejene ali drugače neustrezne informacije za opravljanje nalog,
  - nezadostne izkušnje, usposobljenost in/ali izobrazbo,
  - neustrezne vire za opravljanje nalog.
- 230.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- obseg sodelovanja računovodskega strokovnjaka z drugimi,
  - sorazmerno delovno dobo računovodskega strokovnjaka v poslu,
  - raven nadzora in pregledovanja, ki se uporablja za delo.
- 230.3 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje, kot na primer nevarnost koristoljubja, vključujejo:
- pomoč ali usposobljenost od nekoga, ki ima ustrezno poglobljeno znanje,
  - zagotovitev, da je na voljo dovolj časa za opravljanje ustreznih nalog.
- Z230.4** Če nevarnosti za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti ni mogoče obravnavati, se mora računovodski strokovnjak odločiti, ali bo zavrnil opravljanje zadevnih nalog. Če se računovodski strokovnjak odloči, da je zavrnitev naloge primerna, mora jasno navesti razloge.

##### **Drugi premisleki**

- 230.5 G1 Zahteve in gradivo za uporabo v razdelku 270 veljajo, kadar računovodski strokovnjak čuti pritisk, da naj ravna na način, ki vodi do kršitve načela strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti.

## RAZDELEK 240

### Uvod

- 240.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 240.2 Posedovanje finančnega deleža ali vedenje, da ima najožji ali ožji družinski član v lasti finančni delež, lahko povzroči nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načeli nepristranskosti ali zaupnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

### Zahteve in gradivo za uporabo

#### Splošno

**Z240.3** Računovodski strokovnjak ne sme prirejati informacij niti uporabljati zaupnih podatkov za svojo korist ali za finančno korist drugih.

240.3 G1 Računovodski strokovnjak ima lahko finančne deleže ali lahko ve, da imajo najožji ali ožji družinski člani finančne deleže, ki v določenih okoliščinah lahko povzročijo nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Finančni deleži vključujejo tiste, ki izhajajo iz nagrajevanja ali dogovorov o stimulativnem plačilu in so povezani z računovodskim poročanjem in odločanjem.

240.3 G2 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo nevarnost koristoljubja računovodskega strokovnjaka ali njegovega najožjega ali ožjega družinskega člana, vključujejo naslednje situacije:

- motiv in priložnost za prirejanje cenovno občutljivih informacij zaradi pridobitve finančne koristi;
- neposredni ali posredni finančni delež v organizaciji zaposlitve, na vrednost katerega lahko neposredno ali posredno vplivajo odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak;
- upravičenost do nagrade iz dobička, na vrednost katere bi lahko neposredno vplivale odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak;
- neposredni ali posredni imetnik odloženega bonusa za delniške pravice ali delniške opcije v organizaciji zaposlitve, na vrednost katerega bi lahko vplivale odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak;
- udeležnost v dogovorih o nagrajevanju, ki zagotavljajo stimulacije za doseganje ciljev uspešnosti ali za podpiranje prizadevanj za zvišanje vrednosti delnic organizacije zaposlitve. Primer takega dogovora je lahko udeležba v stimulatorskih načrtih, ki so povezani z določenimi izpolnjenimi pogoji uspešnosti.

240.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- bistvenost finančnega deleža; kaj je bistveni finančni delež, je odvisno od osebnih okoliščin in pomembnosti finančnega deleža za posameznika;
- usmeritve in postopke za odbor, ki je neodvisen od posloводства in določi raven ali obliko nagrajevanja višjega posloводства;
- razkritje pristojnim za upravljanje v skladu s katerimi koli notranjimi usmeritvami:

- vseh ustreznih interesov,
- načrtov za uveljavljanje pravic ali trgovanje z ustreznimi delnicami;
- notranje in zunanje revizijske postopke, posebne za obravnavanje vprašanj, ki dajejo pravice do finančnih deležev.

240.3 G4

Nevarnost, ki jo povzročijo nagrajevanje ali dogovori o stimulativnem plačilu, se lahko še dodatno povečajo z izrecnim ali neizrecnim pritiskom nadrejenih ali sodelavcev. Glej razdelek 270 *Pritisk na kršenje temeljnih načel*.

## **RAZDELEK 250**

### **SPODBUDE, VKLJUČNO Z DARILI IN GOSTOLJUBJEM**

#### **Uvod**

- 250.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 250.2 Ponujanje ali sprejemanje spodbud lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, še posebej z načeli neoporečnosti, nepristranskosti in poklicu primernega obnašanja.
- 250.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v zvezi s ponujanjem ali sprejemanjem spodbud pri opravljanju strokovnih nalog, vendar pa ne predstavlja ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Ta razdelek tudi zahteva, da računovodski strokovnjak ravna v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi, kadar ponuja ali sprejema spodbude.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 250.4 G1 Spodbuda je predmet, situacija ali ukrep, ki se uporablja kot sredstvo za vplivanje na obnašanje drugega posameznika, vendar pa ne nujno zaradi neprimerne vplivanja na posameznikovo obnašanje. Spodbude lahko obsegajo od lažjih dejanj domačnosti med poslovnimi sodelavci do dejanj, katerih posledica je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Spodbuda ima lahko različne oblike, na primer:

- darila,
- domačnost,
- zabava,
- politične in dobrodelne donacije,
- prošnja za prijateljstvo in pripadnost,
- zaposlitvene ali druge trgovske priložnosti,
- prednostna obravnava, pravice ali privilegiji.

##### **Spodbude, ki jih prepovedujejo zakoni in drugi predpisi**

- Z250.5** V številnih pravnih ureditvah obstajajo zakoni in drugi predpisi, kot so tisti, ki so povezani s podkupovanjem in korupcijo, ki prepovedujejo ponujanje ali sprejemanje spodbud v določenih okoliščinah. Računovodski strokovnjak mora pridobiti znanje o ustreznih zakonih in drugih predpisih in ravnati v skladu z njimi, ko se sooči s takimi okoliščinami.

##### **Spodbude, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi**

- 250.6 G1 Ponujanje ali sprejemanje spodbud, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi, lahko še vedno povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.

##### *Spodbude zaradi neprimerne vplivanja na obnašanje*

- Z250.7** Računovodski strokovnjak ne sme ponuditi ali spodbujati drugih, da ponujajo kakršno koli spodbudo, ki je dana, ali za katero računovodski strokovnjak meni, da bi preudarna



in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.

**Z250.8** Računovodski strokovnjak ne sme sprejeti ali spodbujati drugih, da sprejmejo kakršno koli spodbudo, za katero računovodski strokovnjak meni, da je dana, ali meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.

250.9 G1 Spodbuda je neprimerno vplivala na obnašanje posameznika, če povzroči, da posameznik ravna neetično. Tak neprimeren vpliv se lahko usmeri na prejemnika ali na drugega posameznika, ki ima neko razmerje s prejemnikom. Temeljna načela so ustrezen okvir sklicevanja pri proučevanju, kaj pomeni neetično obnašanje računovodskega strokovnjaka, in po potrebi po analogiji drugih posameznikov.

250.9 G2 Kršitev temeljnega načela neoporečnosti se pojavi, ko računovodski strokovnjak ponudi ali sprejme spodbudo ali spodbuja druge, da ponudijo ali sprejmejo spodbudo, katere namen je neprimerno vplivanje na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.

250.9 G3 Odločitev, ali obstaja dejanski ali zaznani namen za neprimerno vplivanje na obnašanje, zahteva strokovno presojo. Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, lahko vključujejo:

- vrsto, pogostost, vrednost in kumulativni učinek spodbude;
- časovno opredelitev, kdaj je spodbuda ponujena glede na ukrep ali odločitev, na katero lahko vpliva;
- ali je spodbuda običajna ali kulturna praksa v določenih okoliščinah, na primer ponujanje darila ob verskem prazniku ali poroki;
- ali je spodbuda pomožni del strokovne naloge, na primer ponujanje ali sprejemanje kosila v zvezi s poslovnim sestankom;
- ali je ponujanje spodbude omejeno na posameznega prejemnika ali širšo skupino. Širša skupina je lahko notranja ali zunanja glede na organizacijo zaposlitve, kot so na primer drugi kupci ali prodajalci;
- vlogo in položaj posameznikov, ki ponujajo ali so jim ponujene spodbude;
- ali računovodski strokovnjak ve ali upravičeno verjame, da bi bilo sprejemanje spodbude kršitev usmeritev in postopkov organizacije zaposlitve nasprotne stranke;
- stopnjo preglednosti, s katero se ponuja spodbuda;
- ali je prejemnik zahteval ali zaprosil za spodbudo;
- znano prejšnje obnašanje ali ugled ponudnika.

Premislek o nadaljnjih ukrepih

250.10 G1 Če računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki je bila ponujena z dejanskim ali zaznanim namenom neprimerne vplivanja na obnašanje, lahko to še vedno povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, celo če so izpolnjene zahteve v odstavkih Z250.7 in Z250.8.

250.10 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- obveščanje višjega poslovodstva ali pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve računovodskega strokovnjaka ali ponudnika o ponudbi;
- spreminjanje ali prenehanje poslovnega razmerja s ponudnikom.

*Spodbude brez namena neprimernega vplivanja na obnašanje*

- 250.11 G1 Zahteve in gradivo za uporabo, ki so opisane v konceptualnem okviru, veljajo, kadar računovodski strokovnjak sklene, da ne obstaja dejanski ali zaznani namen neprimernega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 250.11 G2 Če je taka spodbuda neznatna in nepomembna, bo povzročena nevarnost na sprejemljivi ravni.
- 250.11 G3 Primeri okoliščin, kjer ponujanje ali sprejemanje take spodbude lahko povzroči nevarnost celo, če računovodski strokovnjak sklene, da ne obstaja dejanski ali zaznani namen neprimernega vplivanja na obnašanje, vključujejo:
- nevarnost koristoljubja
    - prodajalec računovodskemu strokovnjaku ponudi zaposlitev s krajšim delovnim časom;
  - nevarnost domačnosti
    - računovodski strokovnjak redno vabi kupca ali dobavitelja na športne prireditve;
  - nevarnost ustrahovanja
    - računovodski strokovnjak sprejme gostoljubje, katero se lahko zazna kot neustrezno, če bi ga bilo treba javno razkriti.
- 250.11 G4 Pomembni dejavniki pri ovrednotenju ravni nevarnosti, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključujejo iste dejavnike, kot so opisani v odstavku 250.9 G3 za določanje namena.
- 250.11 G5 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo nevarnost, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključujejo:
- zavrnitev ali neponujanje spodbude;
  - prenos odgovornosti za katero koli odločitev, povezano s poslovanjem, ki vključuje nasprotno stranko, na drugega posameznika, za katerega računovodski strokovnjak nima razloga, da bi verjel ali zaznal, da bi bil pri sprejemanju odločitve pod neprimernim vplivom.
- 250.11 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključujejo:
- preglednost pri višjem poslovodstvu ali pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve računovodskega strokovnjaka ali nasprotne stranke glede ponujanja ali sprejemanja spodbude;
  - evidentiranje spodbude v dnevniku, ki ga vodi organizacija zaposlitve računovodskega strokovnjaka ali nasprotna stranka;
  - zadolžitev ustreznega ocenjevalca, ki sicer ni vpleten v opravljanje strokovne naloge, da pregleda opravljeno delo ali sprejete odločitve računovodskega strokovnjaka glede posameznika ali organizacije, od katere je računovodski strokovnjak sprejel spodbudo;
  - darovanje spodbude v dobrodelne namene po prejemu in ustreznem razkritju donacije, na primer pristojnim za upravljanje ali posamezniku, ki je ponudil spodbudo;
  - povračilo stroškov spodbude, kot je prejeto gostoljubje;

- čimprejšnje vračilo spodbude, kot je darilo, potem ko je bila najprej sprejeta.

### **Najožji ali ožji družinski člani**

**Z250.12** Računovodski strokovnjak mora ostati pozoren na možno nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, ki jih povzroči ponujanje spodbude:

- (a) s strani najožjega ali ožjega družinskega člana računovodskega strokovnjaka nasprotni stranki, s katero ima računovodski strokovnjak strokovno/poklicno razmerje, ali
- (b) najožjemu ali ožjemu družinskemu članu računovodskega strokovnjaka s strani nasprotne stranke, s katero ima računovodski strokovnjak strokovno/poklicno razmerje.

**Z250.13** Kadar računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki jo ponudi ali da najožji ali ožji družinski član, in sklepa, da gre za neprimerno vplivanje na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali nasprotne stranke, ali meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da tak namen obstaja, mora svetovati najožjemu ali ožjemu družinskemu članu, da ne ponudi ali sprejme spodbude.

250.13 G1 Dejavniki, navedeni v odstavku 250.9 G3, so ustrezni za ugotavljanje, ali gre za dejanski ali zaznan namen neprimerne vplivanja na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali nasprotne stranke. Drug pomemben dejavnik je vrsta ali bližina razmerja med:

- (a) računovodskim strokovnjakom in najožjim ali ožjim družinskim članom,
- (b) najožjim ali ožjim družinskim članom in nasprotno stranko,
- (c) računovodskim strokovnjakom in nasprotno stranko.

Na primer, ponudba zaposlitve brez običajnega postopka pridobivanja sodelavcev zakoncu računovodskega strokovnjaka s strani nasprotne stranke, s katero se računovodski strokovnjak pogaja o bistveni pogodbi, bi lahko nakazovala tak namen.

250.13 G2 Gradivo za uporabo v odstavku 250.10 G2 je prav tako ustrezno pri obravnavanju nevarnosti, ki bi lahko nastala, kadar gre za dejanski ali zaznan namen neprimerne vplivanja na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali nasprotne stranke, tudi če je najožji ali ožji družinski član upošteval nasvet, ki je bil dan v skladu z odstavkom Z250.13.

### *Uporaba konceptualnega okvira*

250.14 G1 Kadar računovodski strokovnjak izve za spodbudo v okoliščinah, obravnavanih v odstavku Z250.12, lahko to povzroči nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, pri čemer:

- (a) najožji ali ožji družinski član ponudi ali sprejme spodbudo v nasprotju z nasvetom računovodskega strokovnjaka v skladu z odstavkom Z250.13; ali
- (b) računovodski strokovnjak nima razloga, da bi verjel, da obstaja dejanski ali zaznani namen neprimerne vpliva na njegovo obnašanje ali obnašanje nasprotne stranke.

250.14 G2 Gradivo za uporabo v odstavkih 250.11 G1 do 250.11 G6 je ustrezno za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje take nevarnosti. Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti v teh okoliščinah, vključujejo tudi vrsto ali bližino razmerij, opisanih v odstavku 250.13 G1.

## **Drugi premisleki**

- 250.15 G1 Če organizacija zaposlitve računovodskemu strokovnjaku ponudi spodbudo v zvezi s finančnimi deleži, nagrajevanjem in stimulacijami, povezanimi z uspešnostjo, veljajo zahteve v gradivu za uporabo, opisane v razdelku 240.
- 250.15 G2 Če računovodski strokovnjak naleti na spodbudo ali se zave spodbude, katere posledica je lahko ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi s strani drugih posameznikov, ki delajo za vodstvo ali pod vodstvom organizacije zaposlitve, veljajo zahteve v gradivu za uporabo, opisane v razdelku 260.
- 250.15 G3 Če se računovodski strokovnjak sooči s pritiskom na ponujanje ali sprejemanje spodbude, ki lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisane v razdelku 270.

## **RAZDELEK 260**

### **ODZIV NA RAVNANJE, KI NI V SKLADU Z ZAKONI IN DRUGIMI PREDPISI**

#### **Uvod**

- 260.1 Od računovodskega strokovnjaka se zahteva, da ravna v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabi konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 260.2 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja za ravnanje v skladu z načeli neoporečnosti in poklicu primerne obnašanja nastane, kadar računovodski strokovnjak izve za ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.
- 260.3 Računovodski strokovnjak lahko naleti ali se zave ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi med opravljanjem strokovnih nalog. Ta razdelek ga usmerja pri ocenjevanju posledic zadeve in morebitnega ukrepa, kadar se odziva na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu:
- (a) z zakoni in drugimi predpisi, za katere je splošno znano, da imajo neposredni učinek na določanje pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih organizacije zaposlitve;
  - (b) z drugimi zakoni in predpisi, ki nimajo neposrednega učinka na določanje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih organizacije zaposlitve, vendar pa je lahko ravnanje v skladu z njimi temeljno za vidike poslovanja v njej, za njeno sposobnost, da nadaljuje svoje poslovanje ali da se izogne pomembnim kaznim.

#### **Cilji računovodskega strokovnjaka v zvezi z ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi**

- 260.4 Razlikovalni znak poklica računovodskega strokovnjaka je njegovo sprejemanje odgovornosti, da deluje v javnem interesu. Pri odzivanju na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, so cilji računovodskega strokovnjaka:
- (a) ravnanje v skladu z načeli neoporečnosti in poklicu primerne obnašanja;
  - (b) opozarjanje posloводства, ali kjer je primerno, pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve, da si prizadeva, da:
    - (i) jim omogoči, da popravijo, izboljšajo ali ublažijo posledice prepoznanega ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi; ali
    - (ii) jih odvrne od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, kjer do tega še ni prišlo;
  - (c) sprejem nadaljnjih ukrepov, ki so primerni v javnem interesu.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 260.5 G1 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (neskladno ravnanje) obsega opustitev ali namerno ali nenamerno izvedbo naročila, ki je v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi, ki jih zagrešijo naslednje stranke:
- (a) organizacija zaposlitve računovodskega strokovnjaka,
  - (b) pristojni za upravljanje v organizaciji zaposlitve,

- (c) poslovodstvo v organizaciji zaposlitve,
- (d) drugi posamezniki, ki delajo pod vodstvom organizacije zaposlitve.

260.5 G2 Primeri zakonov in drugih predpisov, ki jih ta razdelek obravnava, vključujejo tiste, ki se ukvarjajo s:

- prevaro, korupcijo in podkupovanjem,
- pranjem denarja, financiranjem terorizma in kaznivimi dejanji,
- trgov vrednostnih papirjev in trgovanjem,
- bančništvom in drugimi finančnimi produkti in storitvami,
- varstvom podatkov,
- davčnimi in pokojninskimi obveznostmi in plačili,
- varstvom okolja,
- javnim zdravjem in varnostjo.

260.5 G3 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko organizaciji zaposlitve povzroči globe, spore ali druge posledice, saj imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze. Pomembno je, da ima lahko tako ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, posledice za širši javni interes v smislu morebitne bistvene škode za vlagatelje, upnike, zaposlene ali splošno javnost. Za ta razdelek je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi in povzroča veliko škodo, tisto, ki ima resne škodljive finančne ali nefinančne posledice za katero koli od teh strank. Primeri vključujejo zagrešitev prevare, katere posledice so bistvene finančne izgube za vlagatelje in kršitve okoljskih zakonov in drugih predpisov, ki ogrožajo zdravje in varnost zaposlenih ali javnosti.

**Z260.6** V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo pravne ali regulativne določbe, ki urejajo, kako morajo računovodski strokovnjaki obravnavati ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Te pravne ali regulativne določbe se lahko razlikujejo od določb tega razdelka ali jih presegajo. Kadar računovodski strokovnjak naleti na tako ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o teh pravnih ali regulativnih določbah in ravnati v skladu z njimi, vključno z:

- (a) vsako zahtevo po poročanju o zadevi ustreznemu organu in
- (b) prepovedjo opozarjanja ustrezne stranke.

260.6 G1 Prepoved opozarjanja ustrezne stranke se na primer lahko pojavi v skladu z zakonodajo proti pranju denarja.

260.7 G1 Ta razdelek se uporablja ne glede na vrsto organizacije zaposlitve, vključno s tem, ali gre za subjekt javnega prava ali ne.

260.7 G2 Računovodskemu strokovnjaku, ki naleti na zadeve ali se zave zadev, ki so očitno nepomembne, ni treba ravnati v skladu s tem razdelkom. Ali je zadeva očitno nepomembna, je treba presoditi glede na njeno vrsto in finančni ali drug vpliv na organizacijo zaposlitve, njene deležnike in splošno javnost.

260.7 G3 Ta razdelek ne obravnava:

- (a) osebnih kršitev, ki niso povezane s poslovnimi dejavnostmi organizacije zaposlitve, in

- (b) ravnanja strank, ki niso stranke, navedene v odstavku 260.5 G1, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

Računovodski strokovnjak lahko kljub temu v tem razdelku najde napotke, ki mu pomagajo pri premisleku, kako naj se odzove v teh situacijah.

### **Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve**

260.8 G1 Posloводство v organizaciji zaposlitve je z nadzorom pristojnih za upravljanje odgovorno za zagotavljanje, da se poslovanje izvaja v skladu zakoni in drugimi predpisi. Posloводство in pristojni za upravljanje so odgovorni za prepoznavanje in obravnavanje ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi s strani:

- (a) organizacije zaposlitve,
- (b) posameznika, pristojnega za upravljanje v organizaciji zaposlitve,
- (c) člana posloводства ali
- (d) drugih posameznikov, ki delajo pod nadzorom organizacije zaposlitve.

### **Odgovornost vseh računovodskih strokovnjakov**

**Z260.9** Če v organizaciji zaposlitve računovodskega strokovnjaka obstajajo protokoli in postopki za obravnavanje ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, jih mora računovodski strokovnjak upoštevati pri odločanju, kako naj se odzove na tako ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

260.9 G1 Številne organizacije zaposlitve imajo vzpostavljene protokole in postopke v zvezi s tem, kako bi morala organizacija zaposlitve interno obravnavati ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Ti protokoli in postopki vključujejo, na primer, politiko etike ali mehanizem za prijavo nepravilnosti. Taki protokoli in postopki lahko omogočajo anonimno poročanje o zadevah prek določenih kanalov.

**Z260.10** Kadar računovodski strokovnjak izve za zadevo, na katero se nanaša ta razdelek, pravočasno sprejme ukrepe za ravnanje v skladu s tem razdelkom. Za sprejetje pravočasnih ukrepov mora upoštevati vrsto zadeve in morebitno škodo za interese organizacije zaposlitve, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.

### **Odgovornost višjih računovodskih strokovnjakov v gospodarstvu**

260.11 G1 Višji računovodski strokovnjaki v gospodarstvu (višji računovodski strokovnjaki) so člani upravnega odbora, člani uprave ali višji zaposleni, ki lahko bistveno vplivajo in sprejemajo odločitve v zvezi s pridobivanjem, razporejanjem, in nadzorom človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov v organizaciji zaposlitve. Pri takih posameznikih obstaja večje pričakovanje, da bodo sprejeli kakršne koli ustrezne ukrepe v javnem interesu, da se odzovejo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, kot drugi računovodski strokovnjaki v organizaciji zaposlitve, in sicer zaradi vloge, položaja in vplivnega področja višjih računovodskih strokovnjakov v organizaciji zaposlitve.

#### *Pridobivanje znanja o zadevi*

**Z260.12** Če med opravljanjem strokovnih nalog višji računovodski strokovnjak izve za informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o zadevi. To pridobivanje mora vključevati:

- (a) vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih se je pojavilo ali se lahko pojavi;
- (b) uporabo ustreznih zakonov in drugih predpisov v okoliščinah;

- (c) ocenjevanje morebitnih posledic za organizacijo zaposlitve, vlagatelje, upnike, zaposlene ali širšo javnost.

- 260.12 G1 Od višjega računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da uporabi znanje in poglobljeno znanje in izvaja strokovno presojo. Vendar pa se od njega ne pričakuje, da bo imel raven znanja o zakonih in drugih predpisih, ki presega raven, zahtevano za njegovo vlogo v organizaciji zaposlitve. Ali dejanje pomeni ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, je navsezadnje zadeva, o kateri mora odločati sodišče ali drug primeren sodni organ.
- 260.12 G2 Glede na vrsto in bistvenost zadeve lahko višji računovodski strokovnjak ustrezno ukrepa tako, da zahteva, da se zadeva interno razišče. Zaupno se lahko posvetuje z drugimi v organizaciji zaposlitve ali s strokovnim organom ali pravnim svetovalcem.

#### *Obravnavanje zadeve*

**Z260.13** Če višji računovodski strokovnjak prepozna ali domneva, da je prišlo ali lahko pride do ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora v skladu z odstavkom Z260.9 razpravljati o zadevi z neposrednim nadrejenim, če obstaja. Če je videti, da je njegov neposredni nadrejeni vpleten v zadevo, mora razpravljati o zadevi z naslednjo višjo ravniyo vodstva v organizaciji zaposlitve.

260.13 G1 Namen razpravljanja je določiti, kako se zadeva obravnava.

**Z260.14** Višji računovodski strokovnjak mora ustrezno ukrepati, da:

- (a) o zadevi obvesti pristojne za upravljanje;
- (b) ravna v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, vključno s pravnimi ali regulativnimi določbami, ki urejajo poročanje ustreznemu organu o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- (c) poskrbi, da se odpravijo, popravijo ali ublažijo posledice ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki niso v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- (d) zmanjša tveganje ponovitve in
- (e) poskuša odvrniti od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, če do tega še ni prišlo.

260.14 G1 Namen sporočanja zadeve pristojnim za upravljanje je pridobiti njihovo soglasje glede ustreznih ukrepov, ki se sprejmejo kot odziv na zadevo, in da se jim omogoči izpolnjevanje njihove odgovornosti.

260.14 G2 Nekateri zakoni in drugi predpisi lahko določajo obdobje, v katerem se poročila o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, posredujejo ustreznemu organu.

**Z260.15** Poleg odzivanja na zadevo v skladu z določbami tega razdelka mora višji računovodski strokovnjak določiti, ali je potrebno razkritje zadeve zunanjemu revizorju organizacije zaposlitve, če ga ima.

260.15 G1 Tako razkritje bi bilo v skladu z dolžnostjo višjega računovodskega strokovnjaka ali pravno obveznostjo zagotavljanja vseh potrebnih informacij, ki omogočijo revizorju, da opravi revizijo.

#### *Odločitev, ali so potrebni nadaljnji ukrepi*

**Z260.16** Višji računovodski strokovnjak mora oceniti ustreznost odziva nadrejenih, če obstajajo, in pristojnih za upravljanje.



- 260.16 G1 Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju ustreznosti odziva nadrejenih višjega računovodskega strokovnjaka, če obstajajo, in pristojnih za upravljanje, vključujejo, ali je:
- odziv pravočasen;
  - sprejet ali naročen ustrezen ukrep za popraviljanje, izboljšanje ali ublažitev posledic ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi ali za odvrnitev od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, če do tega še ni prišlo;
  - zadeva razkrita ustreznemu vodstvu, kjer je to primerno, in če je tako, ali je razkritje videti ustrezno.
- Z260.17** Glede na odziv nadrejenih višjega računovodskega strokovnjaka, če obstajajo, in pristojnih za upravljanje, mora računovodski strokovnjak določiti, ali so potrebni nadaljnji ukrepi v javnem interesu.
- 260.17 G1 Odločitev, ali so potrebni nadaljnji ukrepi, vrsta in obseg, je odvisna od številnih dejavnikov, vključujoč:
- pravni in regulativni okvir;
  - nujnost zadeve;
  - razširjenost zadeve v organizaciji zaposlitve;
  - dejstvo, ali višji računovodski strokovnjak še zaupa v neoporečnost nadrejenih računovodskega strokovnjaka in pristojnih za upravljanje;
  - vprašanje, ali je verjetno, da se pojavi ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
  - vprašanje, ali obstajajo verodostojni dokazi o dejanski ali morebitni bistveni škodi za interese organizacije zaposlitve, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.
- 260.17 G2 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo, da višji računovodski strokovnjak nima več zaupanja v neoporečnost svojih nadrejenih in pristojnih za upravljanje, vključujejo situacije, kjer:
- računovodski strokovnjak domneva ali ima dokaze o njihovi vpletenosti ali nameravani vpletenosti v ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
  - v nasprotju s pravnimi ali regulativnimi zahtevami v primernem obdobju niso poročali ustreznemu organu o zadevi ali dali pooblastila za poročanje o zadevi.
- Z260.18** Višji računovodski strokovnjak mora strokovno presojeti pri določanju potrebe, vrste ali obsega nadaljnjega ukrepa. Pri takem določanju mora upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je primerno ravnal v javnem interesu.
- 260.18 G1 Nadaljnji ukrepi, ki jih višji računovodski strokovnjak lahko sprejme, vključujejo:
- obveščanje posloводства matične organizacije o zadevi, če je organizacija zaposlitve članica skupine;
  - razkrivanje zadeve ustreznemu organu, tudi če pravna ali regulativna zahteva za to ne obstaja;
  - odpoved/zapustitev organizacije zaposlitve.
- 260.18 G2 Odpoved/zapustitev organizacije zaposlitve ni nadomestilo za sprejemanje drugačnih ukrepov, ki bi bili morda potrebni za doseganje ciljev višjega računovodskega

strokovnjaka v skladu s tem razdelkom. V nekaterih pravnih ureditvah pa vendar lahko obstajajo omejitve glede nadaljnjih ukrepov, ki jih ima računovodski strokovnjak na voljo. V takih okoliščinah odstop morda ni edini razpoložljivi način ukrepanja.

#### Posvetovanje

260.19 G1 Ker ocenjevanje zadeve lahko vključuje kompleksno analizo in presoje, lahko višji računovodski strokovnjak upošteva:

- notranje posvetovanje;
- pridobitev pravnih nasvetov, da bi razumel možnosti računovodskega strokovnjaka in strokovne ali pravne posledice sprejetja posebnega načina ukrepanja;
- zaupno posvetovanje z regulativnim ali strokovnim organom.

#### Odločitev, ali se zadeva razkrije ustreznemu organu

260.20 G1 Razkritje zadeve ustreznemu organu bi bilo izključeno, če bi bilo tako ravnanje v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom. Sicer pa je namen razkritja ustreznemu organu omogočiti, da poskrbi za preiskavo in sprejme ukrep v javnem interesu.

260.20 G2 Odločitev o tem, ali se taka zadeva razkrije, je še posebej odvisna od vrste in obsega dejanske ali morebitne škode, ki nastane ali bi jo lahko povzročila zadeva vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Na primer, višji računovodski strokovnjak lahko določi, da je razkritje zadeve ustreznemu organu ustrezen način ukrepanja, če:

- se organizacija zaposlitve ukvarja s podkupovanjem (na primer, lokalnih ali tujih vladnih uradnikov zaradi zavarovanja velikih pogodb);
- je organizacija zaposlitve regulirani subjekt in je zadeva tako bistvena, da je ogrožena njena licenca za poslovanje;
- organizacija zaposlitve kotira na borzi vrednostnih papirjev in so neugodne posledice za pošten in reguliran trg vrednostnih papirjev organizacije zaposlitve lahko rezultat zadeve ali pa predstavlja sistemsko tveganje za finančne trge;
- obstaja verjetnost, da bi organizacija zaposlitve prodajala izdelke, ki škodujejo javnemu zdravju ali varnosti;
- organizacija zaposlitve svojim naročnikom priporoča shemo, ki bi jim pomagala pri izogibanju davkom.

260.20 G3 Odločitev o tem, ali se taka zadeva razkrije, bo odvisna tudi od zunanjih dejavnikov, kot so:

- ali obstaja ustrezen organ, ki lahko sprejme informacije in ukrepa tako, da se zadeva razkrije in ukrepa. Primeren organ bo odvisen od vrste zadeve. Na primer, ustrezen organ bi bil regulator vrednostnih papirjev pri goljufivem računovodskem poročanju ali agenciji za varstvo okolja v primeru kršitev okoljskih zakonov in drugih predpisov;
- ali obstaja trdna in verodostojna zaščita pred civilno, kazensko ali poklicno odgovornostjo ali povračilom, ki ga zagotavlja zakonodaja ali predpis, kot na primer v skladu z zakonodajo ali predpisom za prijavljanje nepravilnosti;
- ali obstajajo dejanske ali morebitne nevarnosti za fizično varnost višjega računovodskega strokovnjaka ali drugih posameznikov.

**Z260.21** Če višji računovodski strokovnjak določi, da je razkritje zadeve ustreznemu organu ustrezen način ukrepanja v določenih okoliščinah, je to razkritje dovoljeno v skladu z

odstavkom Z114.1(d) kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in biti previden pri trditvah in izjavah.

#### *Neposredna kršitev*

**Z260.22** V izjemnih okoliščinah se višji računovodski strokovnjak lahko zave dejanskega ali nameravanega obnašanja, da upravičeno verjame, da bi pomenilo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročila bistveno škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju, ali je primerno, da se o zadevi razpravlja s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji zaposlitve, mora strokovno presojati in določiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, je to razkritje dovoljeno v skladu z odstavkom Z114.1(d) kodeksa.

#### *Dokumentacija*

260.23 G1 V zvezi z ravnanjem ali domnevnim ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi in spada na področje tega razdelka, se višjega računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira naslednje zadeve:

- ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- izide razprav s svojimi nadrejenimi, če so bile, in s pristojnimi za upravljanje ter drugimi strankami;
- kako so se njegovi nadrejeni, če obstajajo, in pristojni za upravljanje odzvali na ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- ukrepe, ki jih je upošteval, presoje in sprejete odločitve;
- kako se je prepričal, da je izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z260.17.

#### **Odgovornost računovodskih strokovnjakov, ki niso višji računovodski strokovnjaki**

**Z260.24** Če med opravljanjem strokovnih nalog računovodski strokovnjak izve za informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o zadevi. To znanje mora vključevati vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih se je pojavilo ali se lahko pojavi.

260.24 G1 Od računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da uporabi znanje in poglobljeno znanje in strokovno presojo. Vendar pa se od njega ne pričakuje, da bo imel raven znanja o zakonih in drugih predpisih, ki je višja od tiste, ki se zanj zahteva v organizaciji zaposlitve. Ali dejanje pomeni ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, je navsezadnje zadeva, o kateri mora odločati sodišče ali drug primeren sodni organ.

260.24 G2 Glede na vrsto in bistvenost zadeve se računovodski strokovnjak lahko zaupno posvetuje z drugimi v organizaciji zaposlitve ali strokovnim organom ali pravnim svetovalcem.

**Z260.25** Če računovodski strokovnjak prepozna ali domneva, da je prišlo ali lahko pride do ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora v skladu z odstavkom Z260.9 obvestiti neposredno nadrejenega, da bi mu omogočil ustrezno ukrepanje. Če je videti, da je neposredni nadrejeni računovodskega strokovnjaka vpleten v zadevo, mora o zadevi obvestiti naslednjo višjo raven vodstva v organizaciji zaposlitve.

**Z260.26** V izjemnih okoliščinah računovodski strokovnjak lahko določi, da je razkritje zadeve ustreznemu organu primeren način ukrepanja. Če to stori v skladu z odstavkoma 260.20 G2 in G3, je razkritje dovoljeno v skladu z odstavkom Z114.1(d) kodeksa. Pri takem razkritju mora ravnati v dobri veri in biti previden pri trditvah in izjavah.

## Dokumentacija

260.27 G1 V zvezi z ravnanjem ali domnevnim ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi in spada na področje tega razdelka, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira naslednje zadeve:

- ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- izide razprav s svojimi nadrejenimi, poslovodstvom, in kjer je primerno, s pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami;
- kako so se njegovi nadrejeni odzvali na ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- ukrepi, ki jih je upošteval, presoje in sprejete odločitve.

## RAZDELEK 270

### PRITISK NA KRŠENJE TEMELJNIH NAČEL

#### Uvod

- 270.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 270.2 Pritisk računovodskega strokovnjaka lahko povzroči nevarnost ustrahovanja ali drugo nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- Z270.3** Računovodski strokovnjak ne sme:
- (a) dovoliti pritiska od drugih, katerega posledica bi bila kršitev ravnanja v skladu s temeljnimi načeli;
  - (b) izvajati pritiska na druge, za katere ve ali upravičeno verjame, da bi povzročili, da bi drugi posamezniki kršili temeljna načela.
- 270.3 G1 Računovodski strokovnjak se lahko soči s pritiskom, ki povzroča nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, na primer nevarnost ustrahovanja pri opravljanju strokovnih nalog. Pritisk bi bil lahko izrecen ali neizrecen in lahko prihaja:
- iz organizacije zaposlitve, na primer od sodelavca ali nadrejenega;
  - od zunanjega posameznika ali organizacije, kot je prodajalec, kupec ali posojilodajalec;
  - od notranjih ali zunanjih ciljev in pričakovanj.
- 270.3 G2 Primeri pritiska, katerega posledice bi bile lahko nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, vključujejo:
- Pritisk, povezan z navzkrižjem interesov:
    - pritisk družinskega člana, ki ponudi, da bi deloval kot prodajalec v organizaciji zaposlitve računovodskega strokovnjaka, in da se izbere tega družinskega člana pred drugim morebitnim prodajalcem.
- Glej tudi razdelek 210 *Navzkrižja interesov*.
- Pritisk na vplivanje priprave ali predstavitev informacij:
    - pritisk na poročanje o zavajajočih računovodskih informacijah, da se izpolnijo pričakovanja vlagateljev, analitikov ali posojilodajalcev;
    - pritisk izvoljenih uradnikov na računovodske strokovnjake v javnem sektorju, da bi volivcem napačno predstavili programe ali projekte;
    - pritisk kolegov, da se napačno izkažejo prihodek, izdatki ali stopnje donosa zaradi pristranskega odločanja o kapitalskih projektih in prevzemih;
    - pritisk nadrejenih, da bi odobrili ali obdelali izdatke, ki niso zakonsko upravičeni poslovni izdatki;

- pritisk na odpravljanje poročil o notranjem revidiranju, ki vsebujejo neugodne ugotovitve.

Glej tudi razdelek 220 *Priprava in predstavitev informacij*.

- Pritisk na ravnanje brez zadostnega poglobljenega znanja ali primerne skrbnosti:
  - pritisk nadrejenih, da bi neustrezno zmanjšali obseg opravljenega dela;
  - pritisk nadrejenih, da bi opravili nalogo brez zadostnih veščin ali usposabljanja ali v nerealnih rokih.

Glej tudi razdelek 230 *Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem*.

- Pritisk, povezan s finančnimi deleži:
  - pritisk nadrejenih, sodelavcev ali drugih, na primer tistih, ki bi lahko imeli koristi od sodelovanja v nagrajevanju ali dogovorih o stimulativnem plačilu, da bi lahko priredili kazalnike uspešnosti.

Glej tudi razdelek 240 *Finančni deleži, nagrajevanje in stimulacije, povezane z računovodskim poročanjem in odločanjem*.

- Pritisk, povezan s spodbudami:
  - pritisk drugih v organizaciji zaposlitve ali zunaj nje, da bi ponudil spodbude, s katerimi bi neprimerno vplival na presojo ali postopek odločanja drugega posameznika ali organizacije;
  - pritisk sodelavcev, da bi sprejel podkupnino ali drugo darilo, da bi na primer sprejel neustrezna darila ali zabavo od možnih prodajalcev v postopku oddajanja ponudbe.

Glej tudi razdelek 250 *Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem*.

- Pritisk, povezan z ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi:
  - pritisk na strukturiranje transakcije zaradi izoginitve davku.

Glej tudi razdelek 260 *Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi*.

- Pritisk, povezan z višino honorarjev
  - Pritisk, ki ga računovodski strokovnjak izvaja na drugega računovodskega strokovnjaka, da bi opravljal strokovne storitve po ceni, ki ne omogoča zadostnih in ustreznih virov (vključno s človeškimi, tehnološkimi in intelektualnimi viri) za opravljanje storitev v skladu s tehničnimi in strokovnimi standardi.

*Glej tudi razdelek 330, Honorarji in druge vrste nagrajevanja*

270.3 G3

Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti, ki jo povzročajo pritiski, vključujejo:

- namen posameznika, ki izvaja pritisk, in vrsto in obseg pritiska;
- uporabo zakonov, drugih predpisov in strokovnih standardov v določenih okoliščinah;
- kulturo in vodenje organizacije zaposlitve, vključno z obsegom, do katerega odražajo ali poudarjajo pomen etičnega obnašanja in pričakovanje, da bodo

zaposleni ravnali etično. Na primer, kultura podjetja, ki dopušča neetično obnašanje, lahko poveča verjetnost, da bi bila posledica pritiska nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli;

- usmeritve in postopke, če obstajajo, ki jih je organizacija zaposlitve vzpostavila, na primer etične usmeritve ali usmeritve o človeških virih, ki obravnavajo pritisk.

270.3 G4 Razpravljanje o okoliščinah, ki povzročajo pritisk, in posvetovanje z drugimi o okoliščinah lahko pomaga računovodskemu strokovnjaku, da ovrednoti raven nevarnosti. Tako razpravljanje in posvetovanje, ki zahteva ohranjanje pozornosti za načelo zaupnosti, lahko vključuje:

- razpravljanje o zadevi s posameznikom, ki izvaja pritisk na poskuse reševanja zadeve;
- razpravljanje o zadevi z nadrejenim računovodskega strokovnjaka, če nadrejeni ni posameznik, ki izvaja pritisk;
- stopnjevanje zadeve v organizaciji zaposlitve, kadar je ustrezno, vključno s pojasnjevanjem posledičnih tveganj organizaciji, na primer z:
  - višjimi ravni posloводства,
  - notranjimi ali zunanjimi revizorji,
  - pristojnimi za upravljanje.
- Razkrivanje zadeve v skladu z usmeritvami organizacije zaposlitve, vključno z etiko in usmeritvami o prijavljanju nepravilnosti, z uporabo vzpostavljenega mehanizma, kot je zaupna etična odprta telefonska linija.
- Posvetovanje s:
  - sodelavcem, nadrejenim, osebjem v oddelku človeških virov ali drugim računovodskim strokovnjakom;
  - ustreznimi strokovnimi ali regulativnimi organi ali panožnimi združenji, ali
  - pravnim svetovalcem.

270.3 G5 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost, ki jo povzroči pritisk, je zahteva računovodskega strokovnjaka za preoblikovanje ali ločevanje določene odgovornosti in dolžnosti, tako da ni več povezan s posameznikom ali organizacijo, ki izvaja pritisk.

## **Dokumentacija**

270.4 G1 Računovodskega strokovnjaka se spodbuja, da dokumentira:

- dejstva,
- obveščanje in stranke, s katerimi je razpravljal o zadevah,
- upoštevane ukrepe,
- kako je bila zadeva obravnavana.

### 3. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

	Stran
Razdelek 300 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v javni praksi.....	76
Razdelek 310 Navzkrižje interesov.....	83
Razdelek 320 Strokovna imenovanja .....	89
Razdelek 321 Drugo mnenje .....	93
Razdelek 325 Nepristranskost ocenjevalca kakovosti posla in drugih primernih ocenjevalcev .... ..	94
Razdelek 330 Honorarji in druge vrste nagrajevanja .....	96
Razdelek 340 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	100
Razdelek 350 Skrbništvo nad sredstvi naročnika.....	106
Razdelek 360 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.....	107



### 3. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

#### RAZDELEK 300

#### UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

##### Uvod

- 300.1 Ta del kodeksa določa zahteve in gradivo za uporabo za računovodske strokovnjake v javni praksi, kadar uporabljajo konceptualni okvir, opisan v razdelku 120. Ne opisuje vseh dejstev in okoliščin, vključno s strokovnimi nalogami, interesi in razmerji, s katerimi bi se lahko soočili računovodski strokovnjaki v javni praksi, ki povzročijo ali bi lahko povzročili nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zato konceptualni okvir zahteva, da so računovodski strokovnjaki v javni praksi pozorni na taka dejstva in okoliščine.
- 300.2 Zahteve in gradivo za uporabo, ki veljajo za računovodske strokovnjake v javni praksi, so določeni v:
- 3. delu *Računovodski strokovnjaki v javni praksi*, razdelkih 300 do 399, ki se nanaša na vse računovodske strokovnjake v javni praksi, ne glede na to, ali opravljajo storitve dajanja zagotovil ali ne;
  - *Mednarodnih standardih neodvisnosti*:
    - Del 4A *Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja*, razdelki 400 do 899, ki se nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi, kadar opravljajo revizijske posle in posle preiskovanja;
    - Del 4B *Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja*, razdelki 900 do 999, ki se nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi, kadar opravljajo posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.
- 300.3 V tem delu se izraz računovodski strokovnjak nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v javni praksi in njihovih podjetjih.

##### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- Z300.4** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu s temeljnimi načeli, opisanimi v razdelku 110, in uporabljati konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- Z300.5** Kadar se računovodski strokovnjak ukvarja z etičnim vprašanjem, mora upoštevati okolje, v katerem se je ali bi se vprašanje pojavilo. Kadar posameznik, ki je računovodski strokovnjak v javni praksi, opravlja strokovne naloge v skladu z razmerjem računovodskega strokovnjaka s podjetjem, npr. kot z izvajalcem, zaposlenim ali lastnikom, mora posameznik ravnati v skladu z določbami v 2. delu, ki se nanaša na te okoliščine.
- 300.5 G1 Primeri situacij, v katerih veljajo določbe 2. dela za računovodskega strokovnjaka v javni praksi, vključujejo:
- soočanje z navzkrižjem interesov, kadar je odgovoren za izbiranje prodajalca za podjetje, ko bi najožji družinski član računovodskega strokovnjaka lahko imel

finančne koristi od pogodbe. V teh okoliščinah veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 210;

- pripravo in predstavitev računovodskih informacij za naročnika ali podjetje računovodskega strokovnjaka. V teh okoliščinah veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 220;
- ponudbo spodbude dobavitelja podjetja, kot je na primer redno ponujanje vstopnic za udeležbo na športnih prireditvah. V teh okoliščinah veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 250;
- soočanje s pritiskom partnerja, zadolženega za posel, da za posel naročnika netočno poroča o plačljivih urah. V teh okoliščinah veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 270.

### **Prepoznavanje nevarnosti**

300.6 G1 Nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli lahko povzročijo številni dejavniki in okoliščine. Kategorije nevarnosti so pisane v odstavku 120.6 G3. V nadaljevanju so navedeni primeri dejstev in okoliščin v vsaki od teh kategorij nevarnosti, ki lahko povzročijo nevarnost za računovodskega strokovnjaka, kadar opravlja strokovno delo:

- (a) Nevarnost koristoljubja
  - Računovodski strokovnjak ima neposreden finančni delež v naročnikovem podjetju.
  - Računovodski strokovnjak da ponudbo z nizkim honorarjem, da bi pridobil nov posel, honorar pa je tako nizek, da bi bilo težko opraviti strokovno delo v skladu veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi po taki ceni.
  - Računovodski strokovnjak je v tesnem poslovnem razmerju z naročnikom.
  - Računovodski strokovnjak ima dostop do zaupnih informacij, ki jih lahko uporabi za svojo korist.
  - Računovodski strokovnjak odkrije bistveno napako, ko ovrednoti izide prejšnjega dela, ki ga je opravil član v njegovem podjetju.
- (b) Nevarnost pregledovanja lastnega dela
  - Računovodski strokovnjak izda poročilo o dajanju zagotovil glede uspešnosti delovanja finančnih sistemov, ko jih je uvedel.
  - Računovodski strokovnjak je pripravil izvirne podatke za izdelavo evidenc, ki so predmet posla dajanja zagotovil.
- (c) Nevarnost zagovarjanja
  - Računovodski strokovnjak oglašuje deleže ali delnice v naročnikovem podjetju.
  - Računovodski strokovnjak nastopa kot zagovornik v imenu naročnika v pravnem postopku ali sporih s tretjimi osebami.
  - Računovodski strokovnjak lobira v korist zakonodaje v imenu naročnika.
- (d) Nevarnost domačnosti
  - Računovodski strokovnjak ima ožjega ali najožjega družinskega člana, ki je član upravnega odbora ali uprave naročnika.

- Član upravnega odbora ali uprave naročnika ali zaposleni na delovnem mestu, ki mu omogoča bistveni vpliv na predmet posla, ki ga je nedavno opravljal kot partner, zadolžen za posel.
  - Član revizijske skupine ima dolgoletno povezavo z naročnikom revizije.
  - Posameznik, ki ga obravnavamo kot ustreznega ocenjevalca oziroma kot varovalo za obravnavanje nevarnosti, je v tesnem odnosu s posameznikom, ki je opravil delo.
- (e) Nevarnost ustrahovanja
- Računovodskemu strokovnjaku grozijo z odpovedjo posla pri naročniku ali podjetju, ker se ne strinja s strokovno zadevo.
  - Računovodski strokovnjak čuti pritisk, naj soglaša s presojo naročnika, ker ima naročnik več poglobljenega znanja o obravnavani zadevi.
  - Računovodskega strokovnjaka se obvesti, da ne bo prišlo do načrtovanega napredovanja, če ne bo soglašal z neustrezno računovodsko obravnavo.
  - Računovodski strokovnjak je od naročnika sprejel bistveno darilo in sedaj mu grozi, da bo sprejem darila javno objavljen.

### **Ovrednotenje nevarnosti**

300.7 G1 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavkih 120.6 G1 in 120.8 G2, lahko vplivajo na ovrednotenje, ali je nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli na sprejemljivi ravni. Taki pogoji, usmeritve in postopki se lahko nanašajo na:

- (a) naročnika in njegovo poslovno okolje ter
- (b) podjetje in njegovo poslovno okolje.

300.7 G2 Na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, vplivata tudi vrsta in obseg strokovne storitve.

#### *Naročnik in njegovo poslovno okolje*

300.7 G3 Na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, lahko vpliva dejstvo, ali:

- (a) je naročnik tudi naročnik revizije in ali je naročnik revizije subjekt javnega interesa;
- (b) je naročnik tudi naročnik posla dajanja zagotovil, ki ni naročnik revizije;
- (c) naročnik ni naročnik posla dajanja zagotovil.

Na primer, zagotavljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se lahko zana kot rezultat višje ravni nevarnosti za ravnanje v skladu z načelom nepristranskosti glede na revizijo.

300.7 G4 Struktura upravljanja podjetja, vključno z vodenjem naročnika, lahko spodbuja ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zato na ovrednotenje ravni nevarnosti s strani računovodskega strokovnjaka lahko vpliva tudi poslovno okolje naročnika. Na primer:

- naročnik zahteva ustrezne posameznike, ki niso poslovodstvo, da potrdijo ali odobrijo imenovanje podjetja za opravljanje posla;
- naročnik ima sposobne zaposlene z izkušnjami in delovno dobo, ki lahko sprejemajo poslovodske odločitve;

- naročnik je izvedel notranje postopke, ki olajšajo nepristransko izbiro pri oddaji ponudbe za posle, ki ne dajejo zagotovil;
- naročnik ima strukturo upravljanja podjetja, ki zagotavlja ustrezen nadzor in obveščanje v zvezi s storitvami podjetja.

*Podjetje in njegovo poslovno okolje*

300.7 G5 Na ovrednotenje ravni nevarnosti računovodskega strokovnjaka lahko vplivata delovno okolje v podjetju računovodskega strokovnjaka in njegovo delovno okolje. Na primer:

- vodstvo podjetja, ki spodbuja ravnanje v skladu s temeljnimi načeli in pričakuje, da bodo člani delovne skupine za dajanje zagotovil ravnali v javnem interesu;
- usmeritve ali postopki za vzpostavljanje in spremljanje ravnanja v skladu s temeljnimi načeli vseh zaposlenih;
- nagrajevanje, ocenjevanje uspešnosti in disciplinske usmeritve in postopki, ki spodbujajo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli;
- upravljanje zanašanja na prihodke od enega samega naročnika;
- partner, zadolžen za posel, ki ima v podjetju pooblastilo za odločanje o ravnanju v skladu s temeljnimi načeli, vključno s katerimi koli odločitvami o sprejetju ali zagotavljanju storitev za naročnika;
- zahteve po izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušnjah;
- postopki, ki olajšajo in obravnavajo notranja in zunanja vprašanja ali pritožbe.

*Premislek o novih informacijah ali spremembah dejstev in okoliščin*

300.7 G6 Nove informacije ali spremembe dejstev in okoliščin lahko:

- (a) vplivajo na raven nevarnosti ali
- (b) učinkujejo na sklepe računovodskega strokovnjaka o tem, ali uporabljena varovala še vedno obravnavajo prepoznano nevarnost, kot je bilo predvideno.

V teh situacijah ukrepi, ki so bili že izvedeni kot varovala, morda ne bodo več učinkoviti pri obravnavanju nevarnosti. Zato uporaba konceptualnega okvira zahteva, da računovodski strokovnjak ponovno ovrednoti nevarnost in jo ustrezno obravnava (glej odstavka Z120.9 in Z120.10).

300.7 G7 Primeri novih informacij ali sprememb dejstev in okoliščin, ki lahko vplivajo na raven nevarnosti, vključujejo obdobje, ko:

- se razširi obseg strokovne storitve;
- naročnik postane kotirajoča organizacija na borzi ali prevzame drugo poslovno enoto;
- se podjetje združi z drugim podjetjem;
- računovodskega strokovnjaka skupaj zadolžita dva naročnika in pride do spora med njima;
- pride do spremembe pri osebju računovodskega strokovnjaka ali najožjih družinskih razmerjih.

## **Obravnavanje nevarnosti**

300.8 G1 Odstavki Z120.10 do 120.10 G2 določajo zahteve in gradivo za uporabo za obravnavanje nevarnosti, ki ni na sprejemljivi ravni.

### *Primeri varoval*

300.8 G2 Varovala se spreminjajo glede na dejstva in okoliščine. Primeri ukrepov, ki so v določenih okoliščinah lahko varovala za obravnavanje nevarnosti:

- dodeljevanje dodatnega časa in usposobljenega osebja za zahtevane naloge, ko je posel sprejet, lahko obravnava nevarnost koristoljubja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član delovne skupine, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
- uporaba različnih partnerjev in delovnih skupin z ločenimi linijami poročanja za opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, pri naročniku posla dajanja zagotovil, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja ali domačnosti;
- vključitev drugega podjetja za izvedbo ali ponovno izvedbo dela posla lahko obravnava nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja, domačnosti ali ustrahovanja;
- razkrivanje dogovorov naročnikom o plačilu posredniških honorarjev ali provizij, ki so prejete za priporočanje storitev ali izdelkov, lahko obravnava nevarnost koristoljubja;
- ločevanje skupin, kadar se ukvarjajo z zadevami zaupne narave, lahko obravnava nevarnost koristoljubja.

300.8 G3 Preostali razdelki 3. dela in *Mednarodnih standardov neodvisnosti* opisujejo določene vrste nevarnosti, ki se lahko pojavijo med opravljanjem strokovnih storitev in vključujejo primere ukrepov, ki lahko obravnavajo nevarnost.

### *Primeren ocenjevalec*

300.8 G4 Primeren ocenjevalec je strokovnjak s potrebnim znanjem, veščinami, izkušnjami in pooblastilom za pregledovanje opravljenega ustreznega dela ali storitev na nepristranski način. Tak posameznik bi bil lahko računovodski strokovnjak.

## **Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje**

**Z300.9** Pri komuniciranju s pristojnimi za upravljanje v skladu s kodeksom mora računovodski strokovnjak določiti ustreznega/ustrezne posameznika/posameznike v strukturi upravljanja organizacije, s katerim(i) komunicira. Če komunicira s podskupino pristojnih za upravljanje, mora določiti, ali je potrebno tudi komuniciranje z vsemi pristojnimi za upravljanje, tako da so ustrezno obveščeni.

300.9 G1 Pri odločanju, s kom komunicira, lahko računovodski strokovnjak upošteva:

- (a) vrsto in pomen okoliščin ter
- (b) zadevo, o kateri je treba obveščati.

300.9 G2 Primeri podskupin pristojnih za upravljanje vključujejo revizijsko komisijo ali posameznega člana, pristojnega za upravljanje.

**Z300.10** Če računovodski strokovnjak komunicira s posamezniki, ki imajo poslovodske naloge in vodstveno odgovornost, mora biti prepričan, da komuniciranje s temi posamezniki ustrezno obvešča vse tiste v upravljalški vlogi, s katerimi bi tudi sicer komuniciral.

300.10 G1 V nekaterih okoliščinah so vsi pristojni za upravljanje vključeni v vodenje organizacije, na primer v majhnem podjetju, kjer edini lastnik upravlja organizacijo in nihče drug nima upravljalške vloge. V teh primerih, če se o zadevah komunicira s posameznikom/posamezniki s poslovodskimi nalogami in je/so tisti posameznik/posamezniki odgovoren/odgovorni tudi za upravljanje, računovodski strokovnjak izpolni zahtevo po komuniciranju s pristojnimi za upravljanje.

## RAZDELEK 310

### NAVZKRIŽJE INTERESOV

#### Uvod

- 310.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 310.2 Navzkrižje interesov povzroča nevarnost za ravnanje v skladu z načelom nepristranskosti in lahko povzroča tudi nevarnost za ravnanje v skladu z drugimi temeljnimi načeli. Taka nevarnost lahko nastane, kadar:
- računovodski strokovnjak opravi strokovno storitev, povezano z določeno zadevo za dva ali več naročnikov, katerih interesi v zvezi s to zadevo so v navzkrižju, ali
  - so v navzkrižju interesi računovodskega strokovnjaka v zvezi z določeno zadevo in interesi naročnika, za katerega opravi strokovno storitev, povezano s to zadevo.
- 310.3 Ta razdelek določa posebne zahteve v gradivu za uporabo, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira pri navzkrižju interesov. Kadar računovodski strokovnjak opravi revizijski pregled ali drugo storitev dajanja zagotovil, se v skladu z *Mednarodnimi standardi neodvisnosti* zahteva tudi neodvisnost.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- Z310.4** Računovodski strokovnjak ne sme dovoliti, da navzkrižje interesov ogroža strokovno ali poslovno presojo.
- 310.4 G1 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov, vključujejo:
- svetovanje o transakciji za naročnika, ki skuša pridobiti naročnika revizije, kadar je podjetje med revizijo pridobilo zaupne informacije, ki so lahko ustrezne za transakcijo;
  - svetovanje dvema naročnikoma istočasno, ki tekmujeta, da bi pridobila isto podjetje in kadar nasvet lahko ustreza konkurenčnim položajem strank;
  - opravljanje storitev za prodajalca in kupca v zvezi s isto transakcijo;
  - pripravo ocene vrednosti sredstev za dve stranki, ki sta glede sredstev v protislovnem položaju;
  - zastopanje dveh naročnikov v isti zadevi, ki sta v pravnem sporu, na primer v postopku razveze ali razpustitve družbe;
  - zagotavljanje poročila o dajanju zagotovil dajalcu licence o licenčnini, ki jo je treba plačati v skladu z licenčno pogodbo, in istočasno svetovanje jemalcu licence o zneskih, ki jih je treba plačati;
  - svetovanje naročniku, naj vloži v posel, v katerem ima, na primer, finančni delež zakonec računovodskega strokovnjaka;
  - zagotavljanje strateških nasvetov naročniku o njegovem konkurenčnem položaju in istočasno lastništvo skupnega podjetja ali podobne udeležbe z glavnim konkurentom naročnika;

- svetovanje naročniku o prevzemu podjetja, za katerega prevzem se zanima tudi podjetje;
- svetovanje naročniku o nakupu izdelka ali storitve, medtem ko je računovodski strokovnjak sklenil pogodbo o licenčnini ali proviziji z morebitnim prodajalcem tega izdelka ali storitve.

### **Prepoznavanje navzkrižja interesov**

#### *Splošno*

**Z310.5** Pred sprejetjem novega naročnika, posla ali poslovnega razmerja mora računovodski strokovnjak sprejeti primerne ukrepe za prepoznavanje okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov in nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Taki ukrepi morajo vključevati prepoznavanje:

- (a) vrste ustreznih interesov in razmerij med vpletenimi strankami ter
- (b) storitve in njenih posledic za ustrezne stranke.

310.5 G1 Postopek učinkovitega prepoznavanja navzkrižja pomaga računovodskemu strokovnjaku, kadar sprejme razumne ukrepe za prepoznavanje interesov in razmerij, ki lahko povzročijo dejansko ali morebitno navzkrižje interesov, preden se odloči za sprejem posla in med poslom. Tak postopek vključuje upoštevanje zadev, ki so jih prepoznale zunanje stranke, na primer naročniki ali morebitni naročniki. Zgodnje prepoznavanje dejanskega ali morebitnega navzkrižja pomeni večjo verjetnost, da bo računovodski strokovnjak lahko obravnaval nevarnost, ki jo povzroči navzkrižje interesov.

310.5 G2 Učinkovit postopek prepoznavanja dejanskega ali morebitnega navzkrižja interesov bo upošteval naslednje dejavnike:

- vrsto opravljenih strokovnih storitev,
- velikost podjetja,
- velikost in vrsto naročnikove baze,
- strukturo podjetja, na primer število in geografsko lokacijo pisarn.

310.5 G3 Več informacij o sprejemu naročnika je v razdelku 320 *Strokovna imenovanja*.

#### *Spremembe okoliščin*

**Z310.6** Računovodski strokovnjak mora v določenem obdobju ostati pozoren na spremembe v vrsti storitev, interesih in razmerjih, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov med opravljanjem posla.

310.6 G1 Vrsta storitev, interesov in razmerij se med poslom lahko spremenijo. To še zlasti velja, kadar se računovodskega strokovnjaka prosi, da opravi posel v situaciji, ki lahko postane protislovna, čeprav stranke, ki zadolžijo računovodskega strokovnjaka za posel, sprva niso vpletene v spor.

#### *Podjetja v mreži*

**Z310.7** Če je podjetje član mreže, mora računovodski strokovnjak upoštevati navzkrižje interesov, za katero računovodski strokovnjak upravičeno verjame, da bi lahko obstajalo ali se pojavilo zaradi interesov in razmerij podjetja v mreži.

310.7 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri prepoznavanju interesov in razmerij, ki vključujejo podjetje v mreži, so:



- vrsta opravljenih strokovnih storitev,
- naročniki, ki jih pokriva mreža,
- geografske lokacije vseh ustreznih strank.

### **Nevarnost zaradi navzkrižja interesov**

- 310.8 G1 Na splošno pa velja, da bolj ko je neposredna povezava med strokovno storitvijo in zadevo, glede katere so interesi strank v navzkrižju, verjetneje raven nevarnosti ni na sprejemljivi ravni.
- 310.8 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti, ki jo povzroči navzkrižje interesov, vključujejo ukrepe, ki preprečujejo nepooblaščen razkritje zaupnih informacij pri opravljanju strokovnih storitev, ki so povezane z določeno zadevo, za enega ali več naročnikov, katerih interesi glede te zadeve so v navzkrižju. Ti ukrepi vključujejo:
- obstoj ločenih področij prakse v podjetju, ki bi bila lahko ovira pri posredovanju zaupnih podatkov o naročnikih;
  - usmeritve in postopke za omejitve dostopa do datotek naročnika;
  - dogovor o zaupnosti, ki ga podpišejo osebje in partnerji podjetja;
  - fizično in elektronsko ločevanje zaupnih informacij;
  - posebno in namensko usposabljanje in komuniciranje.
- 310.8 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jih povzroči navzkrižje interesov, vključujejo:
- ločene delovne skupine za posel, ki so jim zagotovljene jasne usmeritve in postopki za ohranjanje zaupnosti;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni vpleten v zagotavljanje storitve in tudi sicer navzkrižje nanj ne vpliva, da pregleda opravljeno delo in oceni, ali so bile ključne presoje in sklepi ustrezni.

### **Razkritje in soglasje**

#### *Splošno*

- Z310.9** Računovodski strokovnjak mora strokovno presojati, da bi določil, ali sta vrsta in bistvenost navzkrižja interesov taka, da sta potrebna tako posebno razkritje kot izrecno soglasje pri obravnavanju nevarnosti, ki jo povzroči navzkrižje interesov.
- 310.9 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri odločanju, ali sta potrebna posebno razkritje in izrecno soglasje, vključujejo:
- okoliščine, ki povzročajo navzkrižje interesov,
  - stranke, na katere to lahko vpliva,
  - vrsto vprašanj, ki se lahko pojavijo,
  - potencial za določeno zadevo, da se razvije na nepričakovan način.
- 310.9 G2 Razkritje in soglasje bi lahko imeli različne oblike, na primer:
- Splošno razkritje okoliščin naročnikom, kjer računovodski strokovnjak v skladu z običajno poslovno prakso ne opravlja strokovnih storitev izključno za enega naročnika (na primer posebno strokovno storitev in v posebnem tržnem sektorju). To omogoča naročniku, da zagotovi ustrezno splošno soglasje. Na primer,

računovodski strokovnjak lahko to na splošno razkrije v standardnih pogojih posla.

- Posebno razkritje okoliščin prizadetim naročnikom v okoliščinah posebnega navzkrižja z zadostnimi podrobnostmi, ki omogočijo naročniku, da se odloči na podlagi informacij o zadevi in da ustrezno zagotovi izrecno soglasje. Tako razkritje lahko vključuje podrobno predstavitev okoliščin in izčrpno razlago načrtovanih varoval in vključenih tveganj.
- Soglasje lahko v določenih okoliščinah potrjuje naročnikovo ravnanje, če ima računovodski strokovnjak zadostne dokaze za sklepanje, da naročniki že od začetka poznajo okoliščine in so sprejeli navzkrižje interesov, če ne nasprotujejo obstoju navzkrižja.

310.9 G3 Na splošno je treba:

- (a) razkriti vrsto navzkrižja interesov in kako so bili naročniki, ki jih je prizadelo navzkrižje interesov, obveščeni o nastali nevarnosti;
- (b) pridobiti soglasje prizadetih naročnikov za opravljanje strokovnih storitev, kadar se za obravnavanje nevarnosti uporabijo varovala.

310.9 G4 Če tako razkritje ali soglasje ni v pisni obliki, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira:

- (a) vrsto okoliščin, zaradi katerih pride do navzkrižja interesov,
- (b) varovala, uporabljena za obravnavanje nevarnosti, kjer je primerno,
- (c) pridobljeno soglasje.

*Izrecno soglasje je zavrnjeno*

**Z310.10** Če računovodski strokovnjak določi, da je izrecno soglasje potrebno v skladu z odstavkom Z310.9 in ga je naročnik zavrnil, mora:

- (a) končati ali odkloniti opravljanje strokovnih storitev, katerih posledica bi bilo navzkrižje interesov, ali
- (b) končati ustrezna razmerja ali prodati ustrezne deleže, da odpravi ali zniža nevarnost na sprejemljivo raven.

## **Zaupnost**

*Splošno*

**Z310.11** Računovodski strokovnjak mora ostati pozoren na to načelo zaupnosti, tudi takrat, ko razkriva ali izmenjuje informacije v podjetju ali mreži in poišče napotke pri tretjih osebah.

310.11 G1 Podrazdelek 114 določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo situacijam, ki lahko povzročijo nevarnost za ravnanje v skladu z načelom zaupnosti.

*Razkritje za pridobitev soglasja bi kršilo zaupnost*

**Z310.12** Kadar bi posebno razkritje za pridobitev izrecnega soglasja povzročilo kršitev zaupnosti, takega soglasja ni mogoče pridobiti, zato mora podjetje sprejeti ali nadaljevati posel le, če:

- (a) podjetje v isti zadevi ne nastopa v vlogi zagovornika enega naročnika v protislovnem položaju do drugega naročnika;

- (b) se vzpostavijo posebni ukrepi za preprečevanje razkritja zaupnih informacij med delovnimi skupinami za posel, ki delajo za ta dva naročnika;
- (c) je podjetje prepričano, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je za podjetje ustrezno, da sprejme ali nadaljuje posel, ker bi omejitev pri sposobnosti podjetja, da opravlja strokovno storitev, povzročila nesorazmeren negativni izid za naročnike ali druge ustrezne tretje osebe.

310.12 G1 Kršitev zaupnosti se lahko pojavi na primer pri pridobivanju soglasja za izvajanje:

- storitve za naročnika, ki je povezana s transakcijo za sovražni prevzem drugega naročnika podjetja;
- forenzične preiskave za naročnika v zvezi s sumom goljufivega dejanja, če je podjetje pri opravljanju dela za drugega naročnika, ki bi bil lahko vpleten v goljufijo, dobilo zaupne informacije.

### **Dokumentacija**

**Z310.13** V okoliščinah, opisanih v odstavku Z310.12, mora računovodski strokovnjak dokumentirati:

- (a) vrsto okoliščin, vključno z vlogo, ki jo mora prevzeti računovodski strokovnjak;
- (b) posebne ukrepe, vzpostavljene za preprečevanje razkritja informacij med delovnimi skupinami za posel, ki delajo za dva naročnika;
- (c) razloge, zakaj je posel primerno sprejeti ali nadaljevati.

## **RAZDELEK 320**

### **STROKOVNA IMENOVANJA**

#### **Uvod**

- 320.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 320.2 Sprejem razmerja z novim naročnikom ali sprememb v obstoječem poslu lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Sprejem naročnika in posla**

###### *Splošno*

- 320.3 G1 Nevarnost za ravnanje v skladu z načeli neoporečnosti ali poklicu primerne obnašanja lahko nastane, na primer, pri nejasnih vprašanjih, ki so povezana z naročnikom (njegovimi lastniki, poslovođstvom ali dejavnostmi). Če je znano, lahko vprašanja, ki povzročijo tako nevarnost, vključujejo vpletenost naročnika v nezakonite dejavnosti, nepoštenost, vprašljive prakse računovodskega poročanja ali drugo neetično obnašanje.
- 320.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- poznavanje in razumevanje naročnika, njegovih lastnikov, poslovođstva in pristojnih za upravljanje in njegovo poslovanje;
  - naročnikovo zavezo, da bo obravnaval nejasna vprašanja, na primer z izboljšanjem praks upravljanja družbe ali notranjih kontrol.
- 320.3 G3 Nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti nastane, če delovna skupina za posel nima ali ne more pridobiti sposobnosti za opravljanje strokovnih storitev.
- 320.3 G4 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- ustrezno razumevanje:
    - vrste naročnikovega poslovanja,
    - zapletenosti njegovega poslovanja,
    - zahtev posla in
    - namena, vrste in obsega dela, ki ga je treba opraviti;
  - poznavanje ustreznih panog ali predmeta posla;
  - izkušnje z ustreznimi regulativnimi ali poročevalskimi zahtevami;
  - usmeritve in postopke, ki jih podjetje izvaja kot del sistema upravljanja kakovosti v skladu s standardi upravljanja kakovosti, kot je Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1, ki se odzivajo na tveganja kakovosti v zvezi s sposobnostjo podjetja, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami;

- višino honorarjev in obseg, v katerem upoštevajo potrebna sredstva, ob upoštevanju poslovnih in tržnih prednostnih nalog računovodskega strokovnjaka.

320.3 G5 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- dodelitev zadostnega osebja za posel s potrebnimi pristojnostmi/sposobnostmi;
- strinjanje z realnim časovnim okvirom za opravljanje posla;
- uporabo veščakov, kjer je to potrebno.

### **Spremembe v strokovnem imenovanju**

#### *Splošno*

**Z320.4** Računovodski strokovnjak se mora odločiti, ali obstajajo razlogi, da ne bi sprejel posla, če:

- ga morebitni naročnik prosi, da zamenja drugega računovodskega strokovnjaka;
- razmišlja o izdelavi ponudbe za posel, ki ga ima drug računovodski strokovnjak;
- razmišlja o prevzemu dela, ki je dopolnilno ali dodatno delo drugega računovodskega strokovnjaka.

320.4 G1 Morda obstajajo razlogi, da računovodski strokovnjak ne sprejme posla. Eden takih razlogov je, da obstaja nevarnost, ki jo povzročijo dejstva in okoliščine, ki jih ni mogoče obravnavati z uporabo varoval. Na primer, morda obstaja nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, če računovodski strokovnjak sprejme posel, preden izve za vsa ustrezna dejstva.

320.4 G2 Če se računovodskega strokovnjaka prosi, da prevzame delo, ki je dopolnilno ali dodatno delo obstoječega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka, lahko nastane nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, na primer kot posledica nepopolnih informacij.

320.4 G3 Dejavnik, ki ustreza ovrednotenju ravni take nevarnosti, je, ali ponudbe navajajo, da se pred sprejemom posla zahteva vzpostavitev stika s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom. Ta stik daje predlaganemu računovodskemu strokovnjaku možnost, da poizve, ali obstajajo razlogi, zakaj posla ne bi smel sprejeti.

320.4 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- prošnjo, da obstoječi ali predhodni računovodski strokovnjak zagotovi znane informacije, ki bi jih po mnenju sedanjega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka predlagani računovodski strokovnjak moral poznati, preden se odloči, ali sprejme posel. Na primer, poizvedovanje lahko razkrije prej nerazkrita ustrezna dejstva in lahko kaže nesoglasja s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom, ki bi lahko vplivala na odločitev glede sprejema imenovanja;
- pridobivanje informacij iz drugih virov, na primer s poizvedovanji tretjih oseb ali preiskovanji ozadja v zvezi z naročnikovim višjim poslovodstvom ali njegovimi pristojnimi za upravljanje.

*Komuniciranje s sedanjim in predhodnim računovodskim strokovnjakom*

320.5 G1 Predlagani računovodski strokovnjak bo običajno potreboval naročnikovo dovoljenje, po možnosti v pisni obliki, da bo začel razpravo s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom.

**Z320.6** Če predlagani računovodski strokovnjak ne more komunicirati s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom, mora uvesti druge razumne ukrepe, da pridobi informacije o morebitni nevarnosti.

*Komuniciranje s predlaganim računovodskim strokovnjakom*

**Z320.7** Kadar se sedanjega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka prosi, da se odzove na sporočila predlaganega računovodskega strokovnjaka, mora sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak:

- (a) ravnati v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi, ki urejajo zahtevo, in
- (b) pošteno in nedvoumno zagotoviti informacije.

320.7 G1 Sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak je zavezan zaupnosti. Ali sme oziroma mora sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak razpravljati o zadevah naročnika s predlaganim računovodskim strokovnjakom, bo odvisno od vrste posla in:

- (a) ali ima sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak dovoljenje naročnika za razpravljanje,
- (b) pravnih in etičnih zahtev za tako obveščanje in razkrivanje, ki so v posameznih pravnih ureditvah lahko različne.

320.7 G2 Okoliščine, v katerih se od računovodskega strokovnjaka zahteva ali bi se lahko zahtevalo, da razkrije zaupne informacije, ali kadar je razkrivanje lahko ustrezno, so opisane v odstavku 114.1 G1 kodeksa.

*Spremembe v imenovanjih za revizijo ali preiskovanje*

**Z320.8** Pri reviziji ali preiskovanju računovodskih izkazov mora računovodski strokovnjak zahtevati od sedanjega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka, da zagotovi znane informacije v zvezi z dejstvi ali drugimi zadevami, ki bi jih po mnenju sedanjega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka predlagani računovodski strokovnjak moral poznati, preden se odloči, ali bo sprejel posel; razen okoliščin, ki vključujejo ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki so opisani v odstavkih Z360.21 in Z360.22:

- (a) če se naročnik strinja s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom, da razkrije taka dejstva in druge informacije, mora sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak pošteno in nedvoumno zagotoviti informacije;
- (b) če naročnik ne uspe ali zavrne podelitev dovoljenja sedanjemu ali predhodnemu računovodskemu strokovnjaku, da z njim razpravlja o naročnikovih zadevah, mora sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak to dejstvo razkriti predlaganemu računovodskemu strokovnjaku, ki mora skrbno pretehtati tako nezmožnost ali zavrnitev, ko se odloča, ali naj sprejme imenovanje.

**Nadaljevanje razmerja z naročnikom in nadaljevanje posla**

**Z320.9** Pri ponavljajočem poslu pri naročniku mora računovodski strokovnjak občasno preveriti, ali naj nadaljuje posel.

320.9 G1 Morebitne nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli bi lahko nastale po sprejemu, ki bi, če bi bile prej znane, lahko povzročile, da bi računovodski strokovnjak

zavrnil posel. Na primer, nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom neoporečnosti bi lahko nastala zaradi nepravilnega upravljanja dohodka/dobička ali ocenjevanja bilance stanja.

### **Uporaba veščakovega dela**

- Z320.10** Kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti veščakovo delo, mora določiti, ali je taka uporaba upravičena.
- 320.10 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti veščakovo delo, vključujejo ugled in poglobljeno znanje veščaka, vire, ki jih ima veščak na razpolago, in strokovne in etične standarde, ki veljajo za veščaka. Take informacije je mogoče pridobiti na podlagi predhodnega sodelovanja z veščakom ali posvetovanja z drugimi.

## **RAZDELEK 321**

### **DRUGO MNENJE**

#### **Uvod**

- 321.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, določen v Razdelku 120.
- 321.2 Zagotavljanje drugega mnenja organizaciji, ki ni sedanji naročnik, lahko povzroči nevarnost koristoljubja ali drugo nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 321.3 G1 Računovodskega strokovnjaka se lahko zaprosi, da zagotovi drugo mnenje o uporabi računovodskih standardov, standardov revidiranja, poročanja ali drugih standardov ali načel (a) v posebnih okoliščinah, ali (b) pri transakcijah podjetja ali v imenu organizacije, ki ni sedanji naročnik. Nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti lahko nastane, če drugo mnenje ne temelji na enakih dejstvih, ki sta jih imela sedanji ali predhodni računovodski strokovnjak, ali pa temelji na neustreznih dokazih.
- 321.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti koristoljubja, so okoliščine zahteve in vseh drugih razpoložljivih dejstev in predpostavk, ki so ustrezni za izražanje strokovne presoje.
- 321.3 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- pridobivanje informacij od sedanjega ali predhodnega računovodskega strokovnjaka z dovoljenjem naročnika;
  - opis omejitev, ki so prisotne pri izražanju mnenja v komuniciranju z naročnikom;
  - predložitev kopije mnenja sedanjemu ali predhodnemu računovodskemu strokovnjaku.

*Dovoljenje za komuniciranje ni zagotovljeno*

- Z321.4** Če organizacija, ki skuša pridobiti drugo mnenje od računovodskega strokovnjaka, ne bo dovolila računovodskemu strokovnjaku, da komunicira s sedanjim ali predhodnim računovodskim strokovnjakom, mora računovodski strokovnjak določiti, ali lahko zagotovi drugo mnenje.



## **RAZDELEK 325**

### **NEPRISTRANSKOST OCENJEVALCA KAKOVOSTI POSLA IN DRUGIH PRIMERNIH OCENJEVALCEV**

#### **Uvod**

- 325.1 Računovodski strokovnjaki morajo pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti upoštevati temeljna načela in uporabljati konceptualni okvir iz razdelka 120.
- 325.2 Imenovanje ocenjevalca kakovosti posla, ki je vpleten v pregledovano delo ali ima tesne odnose s tistimi, ki so odgovorni za opravljanje tega dela, lahko povzroči nevarnosti za skladnost z načelom nepristranskosti.
- 325.3 V tem razdelku je navedeno posebno gradivo za uporabo, ki je pomembno za uporabo konceptualnega okvira v zvezi z nepristranskostjo ocenjevalca kakovosti posla.
- 325.4 Ocenjevalec kakovosti posla je tudi primer primernega ocenjevalca, kot je opisano v odstavku 300.8 G4. Zato se lahko gradivo za uporabo v tem razdelku uporablja v okoliščinah, ko računovodski strokovnjak imenuje primernega ocenjevalca, da pregleda opravljeno delo kot varovalo za obravnavanje prepoznavne nevarnosti.

#### **Gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 325.5 G1 Kakovostne posle dosežemo z načrtovanjem in izvajanjem poslov ter poročanjem o njih v skladu s strokovnimi standardi ter veljavnimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. MSUK 1 določa odgovornost podjetja za njegov sistem upravljanja kakovosti in zahteva, da podjetje oblikuje in izvaja odzive za obravnavanje tveganj kakovosti, povezanih z izvajanjem posla. Taki odzivi vključujejo vzpostavitev usmeritev ali postopkov, ki obravnavajo ocenjevanje kakovosti posla v skladu z MSUK 2.
- 325.5 G2 Ocenjevalec kakovosti posla je partner, drug posameznik v podjetju ali zunanji posameznik, ki ga podjetje imenuje za izvedbo ocenjevanja kakovosti posla.

##### **Prepoznavanje nevarnosti**

- 325.6 G1 V nadaljevanju so navedeni primeri okoliščin, v katerih lahko nastane nevarnost za nepristranskost računovodskega strokovnjaka, imenovanega za ocenjevalca kakovosti posla:
- (a) nevarnost koristoljubja:
- dva partnerja pri poslu, od katerih vsak opravlja nalogo ocenjevalca kakovosti posla za posel drugega;
- (b) nevarnost pregledovanja lastnega dela:
- računovodski strokovnjak, ki opravlja nalogo ocenjevalca kakovosti posla pri revizijskem poslu, pri katerem je pred tem opravljal nalogo partnerja, zadolženega za posel;
- (c) nevarnost domačnosti:
- računovodski strokovnjak, ki opravlja nalogo ocenjevalca kakovosti posla, je v tesnem sorodstvenem razmerju z drugim posameznikom, ki sodeluje pri poslu, ali je njegov ožji družinski član;
- (d) nevarnost ustrahovanja:

- računovodski strokovnjak, ki opravlja naloge ocenjevalca kakovosti posla, je neposredno podrejen partnerju, odgovornemu za posel.

### **Ovrednotenje nevarnosti**

325.7 G1 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti za nepristranskost posameznika, imenovanega za ocenjevalca kakovosti posla, vključujejo:

- vlogo in delovno dobo posameznika;
- vrsto posameznikovega odnosa z drugimi, vključenimi v posel;
- čas, v katerem je bil posameznik predhodno vključen v posel, in njegovo vlogo;
- podatek, kdaj je bil posameznik nazadnje vključen v posel pred imenovanjem za ocenjevalca kakovosti posla in vse poznejše pomembne spremembe okoliščin posla;
- vrsto in zapletenost zadev, ki so od posameznika zahtevale bistveno presojo v katerem koli prejšnjem sodelovanju pri poslu.

### **Obravnavanje nevarnosti**

325.8 G1 Primer ukrepa, ki bi lahko odpravil nevarnost ustrahovanja, je prerazporeditev odgovornosti za poročanje v podjetju.

325.8 G2 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za odpravo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, je uvedba dovolj dolgega obdobja (obdobje mirovanja), preden je posameznik, ki je sodeloval pri poslu, imenovan za ocenjevalca kakovosti posla.

### **Obdobje mirovanja**

325.8 G3 MSUK 2 zahteva, da podjetje vzpostavi usmeritve ali postopke, ki kot pogoj za primernost določajo dveletno obdobje mirovanja, preden lahko partner, zadolžen za posel, prevzame vlogo ocenjevalca kakovosti posla. To omogoča skladnost z načelom nepristranskosti in dosledno izvajanje kakovostnih poslov.

325.8 G4 Obdobje mirovanja, ki ga zahteva MSUK 2, se razlikuje od zahtev o menjavi partnerjev iz razdelka 540, ki so namenjene obravnavi nevarnosti za neodvisnost, ki jo povzroča dolgotrajna povezanost z naročnikom revizije, in je ne spreminja.

## **RAZDELEK 330**

### **HONORARJI IN DRUGE VRSTE NAGRAJEVANJA**

#### **Uvod**

- 330.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 330.2 Raven in vrsta dogovorov o honorarjih in drugem nagrajevanju lahko povzročita nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebno gradivo za uporabo, ki ustreza konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Gradivo za uporabo**

##### **Višina honorarjev**

- 330.3 G1 Višina honorarjev lahko vpliva na sposobnost računovodskega strokovnjaka, da opravlja tehnične in strokovne storitve v skladu s strokovnimi standardi.
- 330.3 G2 Računovodski strokovnjak lahko navede, kolikšen je ustrezen honorar. Navajanje honorarja, ki je nižji od honorarja drugega računovodskega strokovnjaka, samo po sebi ni neetično. Višina navedenih honorarjev pa vendar povzroči nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, če je navedeni honorar tako nizek, da je morda težko opraviti posel v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi.
- 330.3 G3 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo dejstva:
- ali se naročnik zaveda pogojev posla in še posebej podlage, na kateri se honorarji določajo in katere strokovne storitve so zajete;
  - ali raven honorarja določa neodvisna tretja oseba, kot je na primer regulativni organ.
- 330.3 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- prilagoditev višine honorarjev ali obsega posla;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca za pregled opravljenega dela.

##### **Pogojni honorarji**

- 330.4 G1 Pogojni honorarji se uporabljajo za določene vrste storitev, ki ne dajejo zagotovil. Lahko povzročijo nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, še posebej oz. v določenih okoliščinah nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom nepristranskosti.
- 330.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto posla;
  - razpon možne višine honorarja;
  - osnovo za določitev honorarja;
  - razkritje dela, ki ga je opravil računovodski strokovnjak, in podlage za nagrajevanje predvidenim uporabnikom;
  - usmeritve in postopke za upravljanje kakovosti;

- dejstvo, ali mora izid ali dosežek transakcije pregledati neodvisna tretja oseba;
- dejstvo, ali neodvisna tretja oseba, kot je na primer regulativni organ, določi raven honorarja.

330.4 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, da pregleda delo, ki ga je opravil računovodski strokovnjak;
- pridobitev vnaprejšnjega pisnega dogovora z naročnikom na podlagi nagrajevanja.

330.4 G4 Zahteve in gradivo za uporabo v zvezi s pogojnimi honorarji za storitve, opravljene za naročnike revizije in naročnike preiskav in druge naročnike posla dajanja zagotovil, so opisani v *Mednarodnih standardih neodvisnosti*.

### **Posredniški honorarji ali provizije**

330.5 G1 Nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načeli nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti nastane, če računovodski strokovnjak plača ali prejme posredniški honorar ali provizijo v zvezi z naročnikom. Taki posredniški honorarji ali provizije vključujejo na primer:

- honorar, ki se plača drugemu računovodskemu strokovnjaku za pridobitev dela za novega naročnika, ko naročnik nadaljuje kot naročnik sedanjega računovodskega strokovnjaka, vendar pa zahteva posebne storitve, ki jih ta računovodski strokovnjak ne nudi;
- honorar, ki se prejme za posredovanje stalnega naročnika drugemu računovodskemu strokovnjaku ali drugemu veččaku, ker sedanji računovodski strokovnjak ne zagotavlja posebne strokovne storitve, ki jo zahteva naročnik;
- provizijo, ki se prejme od tretje osebe (na primer prodajalca programske opreme) v zvezi s prodajo blaga ali storitev naročniku.

330.5 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- pridobitev vnaprejšnjega soglasja naročnika k dogovorom o proviziji v zvezi s prodajo blaga in storitev naročniku od druge stranke;
- razkrivanje dogovorov o posredniških honorarjih ali provizijah naročnikom, ki jih plača ali prejme drug računovodski strokovnjak ali tretja oseba za priporočanje storitev ali izdelkov.

### **Nakup ali prodaja podjetja**

330.6 G1 Računovodski strokovnjak lahko kupi celoto ali del drugega podjetja na taki podlagi, da se bodo plačila izvršila posameznikom, ki so bili prej lastniki podjetja, ali njihovim dedičem ali kot zapuščina. Taka plačila niso posredniški honorarji ali provizije za ta razdelek.

## **RAZDELEK 340**

### **SPODBUDE, VKLJUČNO Z DARILI IN GOSTOLJUBJEM**

#### **Uvod**

- 340.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 340.2 Ponujanje ali sprejemanje spodbud lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, še posebej z načeli neoporečnosti, nepristranskosti in poklicu primernega obnašanja.
- 340.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira v zvezi s ponujanjem in sprejemanjem spodbud pri opravljanju strokovnih storitev, ki ne predstavlja ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Ta razdelek zahteva tudi, da računovodski strokovnjak ravna v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi, kadar ponuja ali sprejema spodbude.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 340.4 G1 Spodbuda je predmet, situacija, ali ukrep, ki se uporabi kot sredstvo za vplivanje na obnašanje drugega posameznika, vendar pa ne nujno zaradi neprimerne vplivanja na obnašanje tega posameznika. Spodbude lahko obsegajo manjša dejanja gostoljubja med računovodskim strokovnjakom in sedanjimi ali morebitnimi naročniki, vse do dejanj, katerih posledica je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Spodbuda ima lahko številne različne oblike, na primer:

- darila,
- domačnost,
- zabavo,
- politične in dobrodelne donacije,
- prošnje za prijateljstvo in pripadnost,
- zaposlitvene ali druge trgovske priložnosti,
- prednostno obravnavo, pravice ali privilegije.

##### **Spodbude, ki jih prepovedujejo zakoni in drugi predpisi**

- Z340.5** V številnih pravnih ureditvah obstajajo zakoni in drugi predpisi, na primer tisti, ki so povezani s podkupovanjem in korupcijo, ki preprečujejo ponujanje ali sprejemanje spodbud v določenih okoliščinah. Računovodski strokovnjak mora pridobiti znanje o ustreznih zakonih in drugih predpisih in ravnati v skladu z njimi, kadar naleti na take okoliščine.

##### **Spodbude, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi**

- 340.6 G1 Ponujanje ali sprejemanje spodbud, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi, še vedno lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.

*Spodbude z namenom neprimernega vplivanja na obnašanje*

- Z340.7** Računovodski strokovnjak ne sme ponuditi ali spodbujati drugih, da ponudijo kakršno koli spodbudo, ali za katero računovodski strokovnjak meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- Z340.8** Računovodski strokovnjak ne sme sprejeti ali spodbujati drugih, da sprejmejo kakršno koli spodbudo, za katero računovodski strokovnjak sklepa, da je dana, ali meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 340.9 G1 **Računovodski strokovnjak ne sme** spodbujati k neprimernemu vplivu na obnašanje posameznika, če le-ta ravna neetično. Tak neprimeren vpliv se lahko usmeri na prejemnika ali drugega posameznika, ki ima določeno razmerje s prejemnikom. Temeljna načela so ustrezen okvir sklicevanja za računovodskega strokovnjaka pri obravnavanju dejstva, kaj pomeni neetično obnašanje računovodskega strokovnjaka, in po potrebi drugih posameznikov.
- 340.9 G2 Kršitev temeljnega načela neoporečnosti se pojavi, kadar računovodski strokovnjak ponudi ali sprejme ali spodbuja druge, da ponudijo ali sprejmejo spodbudo, katere namen je neprimerno vplivanje na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 340.9 G3 Odločitev o tem, ali gre za dejanski ali zaznani namen neprimernega vplivanja na obnašanje, zahteva strokovno presojo. Pomembni dejavniki, ki jih treba upoštevati, vključujejo:
- vrsto, pogostost, vrednost in kumulativni učinek spodbude;
  - časovni okvir, ko se spodbuda ponudi, je odvisen od ravnanja ali odločitve, na katero lahko vpliva;
  - dejstvo, ali je spodbuda običajna praksa ali kulturna tradicija v določenih okoliščinah, na primer ponujanje darila ob verskem prazniku ali poroki;
  - spodbudo kot pomožni del strokovne storitve, na primer ponujanje ali sprejemanje kosila v zvezi s poslovnim sestankom;
  - ali je ponudba spodbude omejena na posameznega prejemnika ali je na voljo širši skupini. Širša skupina bi bila lahko notranja ali zunanja glede na podjetje, kot so drugi dobavitelji naročnika;
  - vlogo in položaj posameznikov v podjetju ali naročnika, ki ponuja ali se mu ponudi spodbuda;
  - ali računovodski strokovnjak ve ali upravičeno verjame, da bi sprejemanje spodbude kršilo usmeritve in postopke naročnika;
  - stopnjo preglednosti, s katero se spodbuda ponudi;
  - ali je prejemnik zahteval ali zaprosil za spodbudo;
  - znano predhodno obnašanje ali ugled ponudnika.

Premislek o nadaljnjih ukrepih

- 340.10 G1 Če računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki je ponujena z dejanskim ali zaznanim namenom neprimernega vplivanja na obnašanje, nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli še vedno lahko nastane, tudi če so izpolnjene zahteve v odstavkih Z340.7 in Z340.8.
- 340.10 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- obveščanje višjega posloводства v podjetju ali pristojnih za upravljanje glede ponudbe pri naročniku;
- spreminjanje ali prekinitev poslovnega razmerja z naročnikom.

*Spodbude brez namena neprimerne vplivanja na obnašanje*

- 340.11 G1 Zahteve in gradivo za uporabo, ki so opisani v konceptualnem okviru, veljajo, kadar računovodski strokovnjak sklene, da ne obstaja dejanski ali zaznani namen neprimerne vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 340.11 G2 Če je taka spodbuda neznatna in zanemarljiva, bo povzročena nevarnost na sprejemljivi ravni.
- 340.11 G3 Primeri okoliščin, kjer ponujanje ali sprejemanje take spodbude lahko povzroči nevarnost, čeprav računovodski strokovnjak sklene, da ne obstaja dejanski ali zaznani namen neprimerne vplivanja na obnašanje, vključujejo:
- nevarnost koristoljubja:
    - morebitni prevzemnik naročnika računovodskemu strokovnjaku ponudi gostoljubje, pri tem pa zagotavlja naročniku storitve finančnega svetovanja in financiranja za podjetje;
  - nevarnost domačnosti:
    - računovodski strokovnjak redno vabi sedanjega ali morebitnega naročnika na športne prireditve;
  - nevarnost ustrahovanja:
    - računovodski strokovnjak sprejme gostoljubje od naročnika, katerega vrsta se lahko zazna kot neprimerna, če bi ga bilo treba javno razkriti.
- 340.11 G4 Pomembni dejavniki pri ovrednotenju ravni take nevarnosti, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključuje iste dejavnike, kot so navedeni za določanje namena v odstavku 340.9 G3.
- 340.11 G5 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo nevarnost, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključujejo:
- zavrnitev ali neponujanje spodbude;
  - prenos odgovornosti za zagotavljanje strokovnih storitev na naročnika, na drugega posameznika, za katerega računovodski strokovnjak nima razloga, da bi domneval, da bi se nanj neprimerno vplivalo, ali da bi se zaznalo, da se nanj neprimerno vpliva pri zagotavljanju storitev.
- 340.11 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, ki jo povzroči ponujanje ali sprejemanje take spodbude, vključujejo:
- preglednost pri višjem poslovodu podjetja ali naročnika pri ponujanju ali sprejemanju spodbude;
  - evidentiranje spodbude v dnevniku, ki ga spremlja višje posloводство podjetja ali drug posameznik, odgovoren za skladnost z etiko podjetja, ali ga vodi naročnik;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki sicer ni vpleten v zagotavljanje strokovne storitve, za pregled dela, ki ga je opravil, ali odločitev, ki jih je sprejel računovodski strokovnjak v zvezi z naročnikom, od katerega je računovodski strokovnjak sprejel spodbudo;

- darovanje spodbude v dobrodelne namene po prejemu in ustreznem razkritju donacije, na primer članu višjega posloводства podjetja ali posamezniku, ki je ponudil spodbudo;
- povračilo stroškov spodbude, kot je prejeto gostoljubje;
- čimprejšnje vračilo spodbude, na primer darila, potem ko je bila sprejeta.

### **Ožji ali najožji družinski člani**

**Z340.12** Računovodski strokovnjak mora ostati pozoren na morebitno nevarnost za skladnost računovodskega strokovnjaka s temeljnimi načeli, ki nastanejo s ponujanjem spodbude:

- ožjega ali najožjega družinskega člana računovodskega strokovnjaka sedanjemu ali morebitnemu naročniku računovodskega strokovnjaka;
- ožjemu ali najožjemu družinskemu članu računovodskega strokovnjaka s strani sedanjega ali morebitnega naročnika računovodskega strokovnjaka.

**Z340.13** Kadar računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki jo ponudi ali da ožji ali najožji družinski član, in sklepa, da gre za neprimerno vplivanje na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali obstoječega ali potencialnega naročnika računovodskega strokovnjaka, ali meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da tak namen obstaja, mora računovodski strokovnjak svetovati ožjemu ali najožjemu družinskemu članu, da ne ponudi ali sprejme spodbude.

340.13 G1 Dejavniki, opisani v odstavku 340.9 G3, ustrezajo odločanju, ali obstaja dejanski ali zaznan namen neprimerne vplivanja na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali obstoječega ali morebitnega naročnika. Drug pomemben dejavnik je vrsta ali bližina razmerja med:

- računovodskim strokovnjakom in najožjim ali ožjim družinskim članom;
- najožjim ali ožjim družinskim članom in obstoječim ali morebitnim naročnikom
- računovodskim strokovnjakom in obstoječim ali morebitnim naročnikom.

Na primer, ponudba zaposlitve brez običajnega postopka pridobivanja sodelavcev zakoncu računovodskega strokovnjaka s strani naročnika, za katerega računovodski strokovnjak pripravlja ovrednotenje podjetja za morebitno prodajo, lahko kaže tak namen.

340.13 G2 Gradivo za uporabo v odstavku 340.10 G2 prav tako ustreza obravnavanju nevarnosti, ki lahko nastane, kadar obstaja dejanski ali zaznani namen neprimerne vplivanja na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali obstoječega ali morebitnega naročnika, tudi če je najožji ali ožji družinski član upošteval nasvet, dan v skladu z odstavkom Z340.13.

### *Uporaba konceptualnega okvira*

340.14 G1 Kadar računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki je ponujena v okoliščinah, obravnavanih v odstavku Z340.12, lahko nastane nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, če:

- najožji ali ožji družinski član ponudi ali sprejme spodbudo v nasprotju z nasvetom računovodskega strokovnjaka v skladu z odstavkom Z340.13;
- računovodski strokovnjak nima razloga za domnevo, da obstaja dejanski ali zaznani namen neprimerne vplivanja na obnašanje računovodskega strokovnjaka ali obstoječega ali morebitnega naročnika.

340.14 G2 Gradivo za uporabo v odstavkih 340.11 G1 do 340.11 G6 ustreza prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju take nevarnosti. Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju



ravni nevarnosti v teh okoliščinah, vključujejo tudi vrsto ali bližino razmerij, določenih v odstavku 340.13 G1.

### **Drugi premisleki**

- 340.15 G1 Če računovodski strokovnjak naleti na spodbudo ali se je zaveda, katere posledice so lahko ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi s strani naročnika ali posameznikov, ki delajo za naročnika in pod njegovim vodstvom, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 360.
- 340.15 G2 Če naročnik revizije podjetju, podjetju v mreži ali članu revizijske delovne skupine ponuja darila ali gostoljubje, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 420.
- 340.15 G3 Če naročnik posla dajanja zagotovil podjetju ali članu skupine za dajanje zagotovil ponuja darila ali gostoljubje, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 906.

## **RAZDELEK 350**

### **SKRBNIŠTVO NAD SREDSTVI NAROČNIKA**

#### **Uvod**

- 350.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 350.2 Razpolaganje s sredstvi naročnika povzroča nevarnost koristoljubja ali drugo nevarnost za ravnanje v skladu z načeli poklicu primerne obnašanja in nepristranskosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Pred skrbništvom**

- Z350.3** Računovodski strokovnjak ne sme prevzeti skrbništva nad denarnimi ali drugimi sredstvi naročnika, razen če to dovoli zakon in v skladu s pogoji, pod katerimi lahko pride to takega skrbništva.
- Z350.4** Kot del postopkov sprejemanja naročnika in posla, povezanega s prevzemom skrbništva nad denarnimi ali drugimi sredstvi naročnika, mora računovodski strokovnjak:
- (a) poizvedeti o viru sredstev in
  - (b) upoštevati pravne in regulativne zahteve.
- 350.4 G1 Poizvedovanja o viru sredstev naročnika lahko na primer razkrijejo, da sredstva izvirajo iz nezakonitih dejavnosti, kot je pranje denarja. V takih okoliščinah bi nastala nevarnost in veljale bi določbe razdelka 360.

##### **Po skrbništvu**

- Z350.5** Računovodski strokovnjak, ki so mu bila zaupana denarna ali druga sredstva, ki pripadajo drugim, mora:
- (a) ravnati v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki ustrezajo posedovanju/skrbništvu in obračunavanju sredstev;
  - (b) hraniti sredstva ločeno od osebnega premoženja ali sredstev podjetja;
  - (c) uporabljati ta sredstva le za predviden namen;
  - (d) biti vsak trenutek pripravljen, da ta sredstva in dohodek, dividende ali ustvarjeni dobiček obračuna za vsakega posameznika, ki je upravičen do takega obračuna.

## **RAZDELEK 360**

### **ODZIV NA RAVNANJE, KI NI V SKLADU Z ZAKONI IN DRUGIMI PREDPISI**

#### **Uvod**

- 360.1 Od računovodskih strokovnjakov se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti uporabijo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 360.2 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja za ravnanje v skladu z načeli neoporečnosti in poklicu primerne obnašanja nastane, kadar računovodski strokovnjak izve za ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.
- 360.3 Računovodski strokovnjak lahko naleti na ravnanje ali se zaveda ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, med opravljanjem strokovne storitve za naročnika. Ta razdelek vodi računovodskega strokovnjaka pri ocenjevanju posledic zadeve in morebitnih ukrepov, kadar se odziva na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z:
- (a) zakoni in drugimi predpisi, za katere je splošno znano, da imajo neposredni učinek na določanje pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih naročnika;
  - (b) drugimi zakoni in predpisi, ki nimajo neposrednega učinka na določanje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih naročnika, vendar pa je lahko ravnanje v skladu z njimi temeljno za vidike poslovanja naročnikovega podjetja, njegovo sposobnost nadaljnjega poslovanja ali izogibanje materialnim kaznim.

#### **Cilji računovodskega strokovnjaka v zvezi z ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi**

- 360.4 Razlikovalni znak poklica računovodskega strokovnjaka je sprejemanje odgovornosti, da deluje v javnem interesu. Pri odzivu na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, so cilji računovodskega strokovnjaka:
- (a) ravnanje v skladu z načeli neoporečnosti in poklicu primerne obnašanja;
  - (b) opozarjanje naročnikovega posloводства, ali kjer je primerno, pristojnih za upravljanje, da poskušajo:
    - (i) omogočiti, da se posledice prepoznanega ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, popravijo, odpravijo ali ublažijo, ali
    - (ii) odvrniti od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, kjer do tega še ni prišlo;
  - (c) sprejemanje nadaljnjih ukrepov, primernih javnemu interesu.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 360.5 G1 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (neskladno ravnanje), obsega opustitev ali namerno ali nenamerno izvedbo naročila, ki je v nasprotju z veljavnimi zakoni ali predpisi, ki ga zagrešijo naslednje stranke:

- (a) naročnik,
- (b) pristojni za upravljanje pri naročniku,
- (c) poslovodstvo naročnika in
- (d) drugi posamezniki, ki delajo za naročnika ali pod njegovim vodstvom.

360.5 G2 Primeri zakonov in drugih predpisov, ki jih ta razdelek obravnava, vključujejo tiste, ki se ukvarjajo s:

- prevaro, korupcijo in podkupovanjem,
- pranjem denarja, financiranjem terorizma in kaznivimi dejanji,
- trgov vrednostnih papirjev in trgovanjem,
- bančništvom in drugimi finančnimi produkti in storitvami,
- varstvom podatkov,
- davčnimi in pokojninskimi obveznostmi in plačili,
- varstvom okolja,
- javnim zdravjem in varnostjo.

360.5 G3 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko naročniku povzroči globe, spore in druge posledice, ki lahko pomembno vplivajo na njegove računovodske izkaze. Pomembno je, da ima tako ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, posledice za širši javni interes v smislu potencialno velike škode za vlagatelje, upnike, zaposlene ali splošno javnost. Za ta razdelek je dejanje, ki povzroči veliko škodo, tisto, ki ima resne škodljive finančne ali nefinančne posledice za katero koli od teh strank. Primeri vključujejo zagrešitev prevare, katere posledice so bistvene finančne izgube za vlagatelje, in kršitve okoljskih zakonov in drugih predpisov, ki ogrožajo zdravje in varnost zaposlenih ali javnosti.

**Z360.6** V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo pravne ali regulativne določbe, ki urejajo, kako morajo računovodski strokovnjaki obravnavati ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Te pravne ali regulativne določbe se lahko razlikujejo od določb ali jih presega v tem razdelku. Kadar računovodski strokovnjak naleti na tako ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o teh pravnih in regulativnih določbah in ravnati v skladu z njimi, vključno z:

- (a) vsako zahtevo po poročanju o zadevi ustreznemu organu in
- (b) prepovedjo opozarjanja naročnika.

360.6 G1 Prepoved opozarjanja naročnika se na primer lahko pojavi v skladu z zakonodajo proti pranju denarja.

360.7 G1 Ta razdelek se uporablja ne glede na vrsto naročnika in ne glede na to, ali je subjekt javnega interesa ali ne.

360.7 G2 Računovodskemu strokovnjaku, ki naleti na zadeve ali se zave zadev, ki so očitno nepomembne, ni treba ravnati v skladu s tem razdelkom. Ali je zadeva očitno nepomembna, je treba presoditi glede na vrsto in finančni ali siceršnji vpliv na naročnika, njegove deležnike in splošno javnost.

360.7 G3 Ta razdelek ne obravnava:

- (a) osebnih kršitev, ki niso povezane s poslovanjem naročnika;

- (b) ravnanja strank, razen navedb v odstavku 360.5 G1, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. To na primer vključuje okoliščine, kjer naročnik zadolži računovodskega strokovnjaka za skrbni pregled v organizaciji tretje osebe, ki je zagrešila prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

Računovodski strokovnjak lahko kljub temu v tem razdelku najde napotke, ki mu pomagajo pri razmisleku, kako naj se odzove v takih situacijah.

### **Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje**

**360.8 G1** Odgovornost posloводства z nadzorom pristojnih za upravljanje je zagotoviti, da se poslovanje naročnika izvaja v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Posloводство in pristojni za upravljanje so odgovorni tudi za prepoznavanje in obravnavanje ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi s strani:

- (a) naročnika,
- (b) posameznika, pristojnega za upravljanje organizacije,
- (c) člana posloводства ali
- (d) drugih posameznikov, ki delajo za naročnika ali pod njegovim vodstvom.

### **Odgovornost vseh računovodskih strokovnjakov**

**Z360.9** Kadar računovodski strokovnjak izve za zadevo, na katero se nanaša ta razdelek, se morajo ukrepi, ki jih sprejme za ravnanje v skladu s tem razdelkom, sprejeti pravočasno. Pri sprejemanju pravočasnih ukrepov mora upoštevati vrsto zadeve in morebitno škodo za interese organizacije, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.

### **Revizija računovodskih izkazov**

#### *Pridobivanje znanja o zadevi*

**Z360.10** Če računovodski strokovnjak, ki je zadolžen za opravljanje revizije računovodskih izkazov, izve za informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o zadevi. To znanje mora vključevati vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih je do tega prišlo ali lahko pride.

**360.10 G1** Računovodski strokovnjak lahko izve za ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, med opravljanjem posla ali z informacijami, ki jih zagotovijo druge stranke.

**360.10 G2** Od računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da uporabi znanje in poglobljeno znanje ter strokovno presojo. Vendar pa se od njega ne pričakuje, da ima raven znanja o zakonih in drugih predpisih, ki je višja od tiste, ki se zahteva za opravljanje posla. Ali dejanje pomeni ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, je navsezadnje zadeva, o kateri mora odločati sodišče ali drug primeren sodni organ.

**360.10 G3** Glede na vrsto in bistvenost zadeve se lahko računovodski strokovnjak zaupno posvetuje z drugimi v podjetju, s podjetjem v mreži ali strokovnim organom ali pravnim svetovalcem.

**Z360.11** Če računovodski strokovnjak prepozna ali domneva, da je prišlo ali bi lahko prišlo do ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora o zadevi razpravljati z ustreznimi ravni posloводства, in kjer je primerno, s pristojnimi za upravljanje.

- 360.11 G1 Namen razpravljanja je, da računovodski strokovnjak razjasni razumevanje dejstev in okoliščin, ki ustrezajo zadevi in njenim morebitnim posledicam. Razprava lahko tudi spodbudi poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, da zadevo raziščejo.
- 360.11 G2 Ustrezna raven poslovodstva, s katero se razpravlja o zadevi, je stvar strokovne presoje. Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, vključujejo:
- vrsto in okoliščine zadeve,
  - posameznike, ki so dejansko ali morebiti vpleteni,
  - verjetnost tajnega dogovora,
  - morebitne posledice zadeve,
  - ali ta raven poslovodstva lahko razišče zadevo in ustrezno ukrepa.
- 360.11 G3 Ustrezna raven poslovodstva je običajno vsaj ena raven nad posameznikom ali posamezniki, vpletenimi ali morebiti vpletenimi v zadevo. V okviru skupine je ustrezna raven lahko poslovodstvo v organizaciji, ki obvladuje naročnika.
- 360.11 G4 Če je primerno, lahko računovodski strokovnjak razmisli tudi o razpravljanju o zadevi z notranjimi revizorji.
- Z360.12** Če je računovodski strokovnjak prepričan, da je poslovodstvo vpleteno v ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora razpravljati o zadevi s pristojnimi za upravljanje.

#### *Obravnavanje zadeve*

- Z360.13** Pri razpravljanju s poslovodstvom, in kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje, o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, jim mora računovodski strokovnjak svetovati, da ustrezno in pravočasno ukrepajo, če tega še niso storili, tako da:
- (a) popravijo, odpravijo ali ublažijo posledice ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
  - (b) jih odvrne od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, kjer do tega še ni prišlo;
  - (c) razkrijejo zadevo ustreznemu organu, če to zahteva zakon ali drug predpis ali je to potrebno zaradi javnega interesa.
- Z360.14** Računovodski strokovnjak mora pretehtati, ali poslovodstvo in pristojni za upravljanje razumejo pravno in regulativno odgovornost glede ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.
- 360.14 G1 Če poslovodstvo in pristojni za upravljanje ne razumejo pravnih ali regulativnih zahtev v zvezi z zadevo, lahko računovodski strokovnjak predlaga ustrezne vire informacij ali jim priporoča pridobitev pravnih nasvetov.
- Z360.15** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z veljavnimi:
- (a) zakoni in drugimi predpisi, vključno s pravnimi ali regulativnimi določbami, ki urejajo poročanje o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ustreznemu organu;
  - (b) zahtevami z revizijskimi standardi, vključno s tistimi, ki so povezani s:
    - prepoznavanjem in odzivom na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, vključno s prevaro,

- komuniciranjem s pristojnimi za upravljanje,
- upoštevanjem posledic ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, za revizorjevo poročilo.

360.15 G1 Nekateri zakoni in drugi predpisi lahko določajo obdobje, v katerem je treba poročila o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, predložiti ustreznemu organu.

#### Komuniciranje s skupinami

**Z360.16** Kadar računovodski strokovnjak izve za ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi v zvezi s sestavnim delom skupine, v kateri koli od naslednjih dveh situacij, mora o zadevi obvestiti partnerja, zadolženega za posel v skupini, razen če to prepoveduje zakon ali drug predpis:

- delovna skupina za revizijo skupine prosi računovodskega strokovnjaka, da za revizijo računovodskih izkazov skupine opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami, ki so povezane s sestavnim delom;
- računovodski strokovnjak je zadolžen za opravljanje revizije računovodskih izkazov sestavnega dela za namen, ki ni revizija skupine, ampak na primer obvezna revizija.

Obveščanje partnerja, zadolženega za revizijo skupine, je treba opraviti poleg odzivanja na zadevo v skladu z določbami tega razdelka.

360.16 G1 Namen obveščanja je omogočiti partnerju, zadolženemu za revizijo skupine, da je obveščen o zadevi in da v okviru revizije skupine določi, ali in kako je treba to obravnavati v skladu z določbami tega razdelka. Zahteva po obveščanju v odstavku Z360.16 se uporablja ne glede na to, ali je podjetje ali mreža partnerja, zadolženega za revizijo skupine, isto ali različno od podjetja ali mreže računovodskega strokovnjaka.

**Z360.17** Kadar partner, zadolžen za revizijo skupine, izve za ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, med revizijo računovodskih izkazov skupine, mora pretehtati, ali je zadeva lahko ustrezna za enega ali več sestavnih delov:

- katerih računovodske informacije so odvisne od dela za revizijo računovodskih izkazov skupine ali
- katerih računovodski izkazi so odvisni od revizije za namene, ki niso revizija skupine, ampak na primer obvezna revizija.

V skladu z določbami tega razdelka se proučevanje opravi poleg odzivanja na zadevo v okviru revizije skupine.

**Z360.18** Če ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko ustreza enemu ali več sestavnim delom, določenim v odstavku Z360.17(a) in (b), mora partner, zadolžen za revizijo skupine, ukrepati, da o zadevi obvesti tiste, ki opravljajo delo sestavnih delov, razen če tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis. Po potrebi mora partner, zadolžen za revizijo skupine, poskrbeti, da se izvedejo ustrezne poizvedbe (v poslovodstvu ali na podlagi javno dostopnih informacij), ali za ustrezen sestavni del/sestavne dele, navedene v odstavku Z360.17(b), velja revizija, in če je tako, se preveri identiteta revizorja, če je to mogoče.

360.18 G1 Namen komuniciranja je, da se odgovornim za delo sestavnih delov omogoči, da so obveščeni o zadevi in da določijo, ali in kako jo je treba obravnavati v skladu z določbami tega razdelka. Zahteve po komuniciranju se uporabijo ne glede na to, ali je podjetje ali mreža partnerja, zadolženega za revizijo skupine, ista ali različna od podjetij ali mrež tistih, ki opravljajo delo sestavnih delov.

*Odločanje o nadaljnjih ukrepih*

**Z360.19** Računovodski strokovnjak mora oceniti ustreznost odziva posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje.

360.19 G1 Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju ustreznosti odziva posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje, vključujejo, ali:

- je odziv pravočasen;
- je bilo ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ustrezno preiskano;
- je sprejet ukrep za popraviljanje, odpravo ali zmanjšanje/ublažitev posledic kakršnega koli ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- je sprejet ukrep za odvrnitev od ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, kjer do tega še ni prišlo;
- so sprejeti ustrezni ukrepi za zmanjšanje tveganja ponovnega pojava, na primer, dodatno kontroliranje ali usposabljanje;
- je bilo ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, razkrito ustreznemu organu, kjer je to primerno, in če je tako, ali se zdi razkritje primerno.

**Z360.20** Glede na odziv posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje, mora računovodski strokovnjak določiti, ali so potrebni nadaljnji ukrepi v javnem interesu.

360.20 G1 Odločitev o tem, ali so potrebni nadaljnji ukrepi, njihova vrsta in obseg, bo odvisna od različnih dejavnikov, vključno s:

- pravnim in regulativnim okvirom;
- nujnostjo situacije;
- razširjenostjo zadeve pri naročniku;
- dejstvom, ali računovodski strokovnjak še zaupa v neoporečnost posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje;
- vprašanjem, ali obstaja verjetnost, da se ponovi ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- vprašanjem, ali obstajajo verodostojni dokazi o dejanski ali morebitni veliki škodi za deleže organizacije, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.

360.20 G2 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo, da računovodski strokovnjak nima več zaupanja v neoporečnost posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje, vključujejo situacije, v katerih:

- računovodski strokovnjak domneva ali ima dokaze o njihovi vpletenosti ali nameravani vpletenosti v kakršno koli ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- se računovodski strokovnjak zaveda, da vedo za tako ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in v nasprotju s pravnimi ali regulativnimi zahtevami v primernem obdobju ne poročajo ali niso izdali pooblastila za poročanje o zadevi ustreznemu organu.



**Z360.21** Računovodski strokovnjak mora strokovno presojeti pri določanju potrebe, vrste in obsega nadaljnjega ukrepa. Pri takem določanju mora upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je ustrezno ravnal v javnem interesu.

360.21 G1 Nadaljnji ukrepi, ki jih računovodski strokovnjak lahko sprejme, vključujejo:

- razkrivanje zadeve ustreznemu organu, tudi če za to pravna ali regulativna zahteva ne obstaja;
- umik iz posla in strokovnega razmerja, če to dovoli zakon ali drug predpis.

360.21 G2 Odstop od posla in strokovnega razmerja ni nadomestilo za sprejem drugih ukrepov, ki bi bili morda potrebni, da računovodski strokovnjak doseže cilje v skladu s tem razdelkom. V nekaterih pravnih ureditvah pa vendar obstajajo omejitve glede nadaljnjih ukrepov, ki jih ima na voljo računovodski strokovnjak. V takih okoliščinah je odpoved/odstop od posla morda edini razpoložljivi način ukrepanja.

**Z360.22** Kadar računovodski strokovnjak izstopi iz strokovnega razmerja v skladu z odstavkoma Z360.20 in 360.21 G1, mora na zahtevo predlaganega računovodskega strokovnjaka v skladu z odstavkom Z320.8 predlaganemu računovodskemu strokovnjaku zagotoviti vsa ustrezna dejstva in druge informacije, ki se nanašajo na prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Predhodni računovodski strokovnjak mora to storiti tudi v okoliščinah, ki jih obravnava odstavek Z320.8(b), ko naročnik ne uspe ali zavrne podelitev dovoljenja predhodnemu računovodskemu strokovnjaku, da z njim razpravlja o zadevah naročnika, razen če tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis.

360.22 G1 Dejstva in druge informacije, ki jih je treba zagotoviti, so tiste, ki se jih mora po mnenju predhodnega računovodskega strokovnjaka zavedati predlagani računovodski strokovnjak, preden se odloči, ali naj sprejme imenovanje za revizijo. Razdelek 320 obravnava obveščanje predlaganih računovodskih strokovnjakov.

**Z360.23** Če predlagani računovodski strokovnjak ne more komunicirati s predhodnim računovodskim strokovnjakom, mora sprejeti primerne ukrepe za pridobitev informacij o okoliščinah spremembe imenovanja z drugimi sredstvi.

360.23 G1 Druga sredstva za pridobitev informacij o okoliščinah spremembe imenovanja vključujejo poizvedbe tretjih oseb ali preiskave ozadja s strani posloводства ali pristojnih za upravljanje.

360.24 G1 Ker ocenjevanje zadeve lahko vključuje kompleksno analizo in presoje, lahko računovodski strokovnjak razmisli o:

- notranjem posvetovanju;
- pridobitvi pravnih nasvetov, da bi razumel možnosti računovodskega strokovnjaka in strokovne ali pravne posledice sprejetja posebnega načina ukrepanja;
- zaupnem posvetovanju z regulativnim ali strokovnim organom.

Odločitev o razkritju zadeve ustreznemu organu

360.25 G1 Razkritje zadeve ustreznemu organu bi bilo izključeno, če bi bilo tako ravnanje v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom. Sicer pa je namen razkritja omogočiti ustreznemu organu, da zadevo raziše in ukrepa v javnem interesu.

360.25 G2 Odločitev o razkritju zadeve je še posebej odvisna od vrste in obsega dejanske ali morebitne škode, ki jo zadeva povzroči ali bi jo lahko povzročila vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Na primer, računovodski strokovnjak lahko odloči, da je razkritje zadeve ustreznemu organu primeren način ukrepanja, če:

- se organizacija ukvarja s podkupovanjem (na primer lokalnih ali tujih vladnih uradnikov zaradi zavarovanja velikih pogodb);
- je organizacija regulirana in je zadeva tako bistvena, da je ogrožena njena licenca za poslovanje;
- organizacija kotira na borzi vrednostnih papirjev in so rezultat zadeve lahko neugodne posledice za pošten regulirani trg vrednostnih papirjev organizacije ali pa to predstavlja sistemsko tveganje za finančne trge;
- obstaja verjetnost, da bi organizacija prodajala izdelke, ki so škodljivi javnemu zdravju in varnosti;
- organizacija svojim naročnikom priporoča shemo, ki jim pomaga pri izogibanju davkom.

360.25 G3 Odločitev, ali se taka zadeva razkrije, bo odvisna tudi od zunanjih dejavnikov, kot so:

- ali obstaja ustrezen organ, ki lahko prejme informacije in doseže, da se zadeva razišče in sprejmejo ukrepi. Ustrezen organ bo odvisen od vrste zadeve. Na primer, primeren organ bi bil regulator vrednostnih papirjev pri goljufivem računovodskem poročanju ali agencija za varstvo okolja pri kršitvi okoljskih zakonov in drugih predpisov;
- ali obstaja trdna in verodostojna zaščita pred civilno, kazensko ali poklicno odgovornostjo ali povračilom, ki ga zagotavlja zakonodaja ali predpis, na primer v skladu z zakonodajo ali predpisom za prijavljanje nepravilnosti;
- ali obstaja dejanska ali morebitna nevarnost za fizično varnost računovodskega strokovnjaka ali drugih posameznikov.

**Z360.26** Če računovodski strokovnjak določi, da je razkritje ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ustreznemu organu primeren način ukrepanja v določenih okoliščinah, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.1(d) kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in je previden pri trditvah in izjavah. Prav tako mora proučiti, ali je primerno, da pred razkritjem zadeve o svojih namenih obvesti naročnika.

#### *Neposredna kršitev*

**Z360.27** V izjemnih okoliščinah se računovodski strokovnjak morda lahko zaveda dejanskega ali nameravanega obnašanja, za katero računovodski strokovnjak upravičeno verjame, da bi predstavljalo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročila veliko škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju dejstva, da bi bilo primerno o zadevi razpravljati s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji, mora strokovno presoditi in odločiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.1(d) kodeksa.

#### *Dokumentacija*

**Z360.28** V zvezi z ravnanjem ali domnevnim ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki spada na področje tega razdelka, mora računovodski strokovnjak dokumentirati:

- kako se poslovodstvo, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje, odzivajo na zadevo;
- ukrepe, ki jih računovodski strokovnjak upošteva, presoje in sprejete odločitve, ob upoštevanju testa za preudarne in dobro obveščene tretje osebe;

- kako je računovodski strokovnjak prepričan, da je izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z360.20.

360.28 G1 V skladu z veljavnimi standardi revidiranja je ta dokumentacija dodatek k ravnanju v skladu z zahtevami dokumentacije. MSR-ji na primer zahtevajo, da računovodski strokovnjak, ki opravlja revizijo računovodskih izkazov:

- pripravi zadostno dokumentacijo, ki omogoča razumevanje bistvenih zadev, ki se pojavijo med revizijo, sprejetih sklepov in bistvenih strokovnih presoj pri sprejemanju teh sklepov;
- dokumentira razprave o bistvenih zadevah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi, vključno z vrsto bistvenih zadev, o katerih se razpravlja, in kdaj in s kom so potekale razprave;
- dokumentira prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in izide razprav s poslovodstvom, in kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami zunaj organizacije.

### **Strokovne storitve, razen revizij računovodskih izkazov**

*Pridobivanje znanja o zadevi in njeno obravnavanje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje*

**Z360.29** Če računovodski strokovnjak, ki je zadolžen za opravljanje strokovne storitve, ki ni revizija računovodskih izkazov, pridobi informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, si mora prizadevati pridobiti znanje o zadevi. To znanje mora vključevati vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih se je tako ravnanje pojavilo ali bi se lahko pojavilo.

360.29 G1 Od računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da uporabi poglobljeno znanje in strokovno presojo. Od njega pa se ne pričakuje, da ima raven znanja o zakonih in drugih predpisih, ki presega tisto, ki se zahteva za strokovno storitev, za katero je bil računovodski strokovnjak zadolžen. Ali dejanje pomeni ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, je navsezadnje zadeva, o kateri mora odločati sodišče ali drug primeren sodni organ.

360.29 G2 Glede na vrsto in bistvenost vrste se lahko računovodski strokovnjak zaupno posvetuje z drugimi v podjetju, s podjetjem v mreži ali strokovnim organom ali pravnim svetovalcem.

**Z360.30** Če računovodski strokovnjak prepozna ali domneva, da je ali bi lahko prišlo do ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora o zadevi razpravljati z ustreznimi ravni poslovodstva. Če ima dostop do pristojnih za upravljanje, mora tudi z njimi razpravljati o zadevi, kjer je to primerno.

360.30 G1 Namen razpravljanja je, da računovodski strokovnjak razjasni razumevanje ustreznih dejstev in okoliščin za zadevo in morebitne posledice. Razprava lahko tudi spodbudi poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, da zadevo raziščejo.

360.30 G2 Ustrezna raven poslovodstva, s katero se razpravlja o zadevi, je stvar strokovne presoje. Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, vključujejo:

- vrsto in okoliščine zadeve,
- posameznike, ki so dejansko ali morebiti vpleteni,
- verjetnost tajnega dogovora,
- morebitne posledice zadeve,

- možnost, ali ta raven posloводства lahko razišče zadevo in ustrezno ukrepa.

*Obveščanje zunanjega revizorja organizacije o zadevi*

**Z360.31** Če računovodski strokovnjak opravlja nerevizijsko storitev za:

- naročnika revizije podjetja ali
- sestavni del naročnika revizije podjetja,

mora o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, obvestiti podjetje, če zakon ali drug predpis tega ne prepoveduje. Obveščanje poteka v skladu s protokoli in postopki podjetja. Če takih protokolov in postopkov ni, se partnerja, zadolženega za revizijski posel, obvesti neposredno.

**Z360.32** Če računovodski strokovnjak opravlja nerevizijsko storitev za:

- naročnika revizije podjetja v mreži ali
- sestavni del naročnika revizije podjetja v mreži,

mora proučiti, ali o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, obvesti podjetje v mreži. Če obvesti podjetje v mreži, to poteka v skladu s protokoli ali postopki mreže. Če takih protokolov in postopkov ni, se partnerja, zadolženega za revizijski posel, obvesti neposredno.

**Z360.33** Če računovodski strokovnjak opravlja nerevizijsko storitev za naročnika, ki ni:

- naročnik revizije podjetja ali podjetja v mreži ali
- sestavni del naročnika revizije podjetja ali podjetja v mreži,

mora proučiti, ali o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, obvesti podjetje, ki je zunanji revizor naročnika, če obstaja.

Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati

360.34 G1 Dejavniki, pomembni za proučevanje obveščanja v skladu z odstavki Z360.31 do Z360.33, vključujejo:

- ali bi bilo tako ravnanje v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom;
- ali obstajajo omejitve glede razkritja ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugim predpisi, ki jih naloži regulativna agencija ali tožilec v preiskavi, ki poteka;
- ali je namen posla raziskovanje morebitnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi v organizaciji, da bi lahko ustrezno ukrepala;
- ali so posloводство ali pristojni za upravljanje o zadevi že obvestili zunanjega revizorja organizacije;
- verjetno pomembnost zadeve za revizijo računovodskih izkazov naročnika ter njeno verjetno pomembnost za revizijo računovodskih izkazov skupine, če je zadeva povezana s sestavnim delom skupine.

Namen obveščanja

360.35 G1 V okoliščinah, ki jih obravnavajo odstavki Z360.31 do Z360.33, je namen obveščanja omogočiti partnerju, zadolženemu za revizijski posel, da je obveščen o ravnanju ali domnevnem ravnanju, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi in da določi, ali in kako je treba to obravnavati v skladu z določbami tega razdelka.

*Premislek o nadaljnjih ukrepih*

- Z360.36** Računovodski strokovnjak mora prav tako premisliti, ali so potrebni nadaljnji ukrepi v javnem interesu.
- 360.36 G1 Ali so potrebni nadaljnji ukrepi, vrsta in obseg tega, bo odvisno od dejavnikov, kot so na primer:
- pravni in regulativni okvir;
  - ustreznost in pravočasnost odziva posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje;
  - nujnost situacije;
  - vpletenost posloводства ali pristojnih za upravljanje v zadevo;
  - verjetnost nastanka velike škode na deležih naročnika, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.
- 360.36 G2 Nadaljnji ukrepi računovodskega strokovnjaka lahko vključujejo:
- razkritje zadeve ustreznemu organu, tudi če pravna ali regulativna obveznost za razkrivanje ne obstaja;
  - umik iz posla in strokovnega razmerja, če to dovoljuje zakon ali drug predpis.
- 360.36 G3 Pri proučevanju, ali se zadeva razkrije ustreznemu organu, pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, vključujejo:
- dejstvo, ali bi bilo tako ravnanje v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom;
  - ali obstajajo omejitve glede razkritja ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki jih naloži regulativna agencija ali tožilec v preiskavi, ki poteka;
  - ali je namen posla raziskovanje morebitnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi v organizaciji, da bi lahko ustrezno ukrepala.
- Z360.37** Če računovodski strokovnjak določi, da je razkritje ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugim predpisi, ustreznemu organu primeren način ukrepanja v določenih okoliščinah, se to razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z1 14.1(d) kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in je previden pri trditvah in izjavah. Prav tako mora proučiti, ali je primerno, da pred razkritjem zadeve o svojih namenih obvesti naročnika.

#### *Neposredna kršitev*

- Z360.38** V izjemnih okoliščinah se računovodski strokovnjak morda lahko zaveda dejanskega ali nameravanega obnašanja, za katero upravičeno verjame, da bi predstavljalo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročilo veliko škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju dejstva, da bi bilo primerno o zadevi razpravljati s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji, mora strokovno presoditi in odločiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z1 14.1(d) kodeksa.

#### *Posvetovanje*

- 360.39 G1 Računovodski strokovnjak lahko upošteva:
- notranje posvetovanje;

- pridobitev pravnih nasvetov, da bi razumel svoje možnosti in strokovne ali pravne posledice sprejetja posebnega načina ukrepanja;
- zaupno posvetovanje z regulativnim ali strokovnim organom.

#### *Dokumentacija*

360.40 G1 V zvezi z ravnanjem ali domnevnim ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi in spada na področje tega razdelka, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira:

- zadevo;
- izide razprav s poslovodstvom, in kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami;
- kako so se poslovodstvo in pristojni za upravljanje (če obstajajo) odzvali na zadevo;
- ukrepe, ki jih je upošteval, presoje in sprejete odločitve;
- svoje prepričanje, da je izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z360.36.

## **DEL 4A NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA**

	Stran
Razdelek 400 Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja .....	125
Razdelek 410 Honorarji .....	142
Razdelek 411 Usmeritve glede nagrajevanja in ovrednotenja .....	157
Razdelek 420 Darila in gostoljubje .....	158
Razdelek 430 Dejanske ali predvidene pravde .....	159
Razdelek 510 Finančni deleži .....	160
Razdelek 511 Posojila in jamstva .....	166
Razdelek 520 Poslovna razmerja .....	168
Razdelek 521 Družinska in osebna razmerja .....	170
Razdelek 522 Nedavna zaposlitev pri naročniku revizije .....	174
Razdelek 523 Delovanje kot član upravnega odbora ali odbora pri naročniku revizije .....	176
Razdelek 524 Zaposlitev pri naročniku revizije .....	178
Razdelek 525 Začasna dodelitev osebja .....	182
Razdelek 540 Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom revizije (vključno z menjavanjem partnerjev) .....	185
Razdelek 600 Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije .....	190
Podrazdelek 601 – Računovodske in knjigovodske storitve .....	175
Podrazdelek 602 – Administrativne storitve .....	202
Podrazdelek 603 – Storitve ocenjevanja vrednosti .....	203
Podrazdelek 604 – Davčne storitve .....	205
Podrazdelek 605 – Storitve notranjega revidiranja .....	216
Podrazdelek 606 – Storitve sistemov informacijske tehnologije .....	219
Podrazdelek 607 – Storitve podpore pri pravnih .....	222
Podrazdelek 608 – Pravne storitve .....	224
Podrazdelek 609 – Storitve zaposlovanja .....	228
Podrazdelek 610 – Poslovno-finančne storitve .....	231
Razdelek 800 Poročila o računovodskih izkazih za poseben namen, ki vključujejo omejitve uporabe in distribuiranja (Revizijski posli in posli preiskovanja) .....	233

## **MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI (DELA 4A IN 4B)**

### **DEL 4A NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA**

#### **RAZDELEK 400**

### **UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA ZA NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA**

#### **Uvod**

##### **Splošno**

- 400.1 V javnem interesu je in kodeks zahteva, da so računovodski strokovnjaki v javni praksi pri opravljanju revizijskih poslov ali poslov preiskovanja neodvisni.
- 400.2 Ta del se uporablja tako za revizijske posle kot za posle preiskovanja, razen če ni navedeno drugače. Izrazi revizija, revizijska skupina, revizijski posel, naročnik revizije in revizijsko poročilo se enakovredno uporabljajo za preiskovanje, skupino za preiskovanje, posel preiskovanja, naročnika preiskovanja, naročnika in poročilo o poslu preiskovanja.
- 400.3 V tem delu se izraz računovodski strokovnjak nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v javni praksi in njihova podjetja.
- 400.4 Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1 (MSUK 1) zahteva, da podjetje oblikuje, izvaja in upravlja sistem upravljanja kakovosti za revizije ali preiskave računovodskih izkazov, ki jih opravlja podjetje. Kot del tega sistema upravljanja kakovosti MSUK 1 zahteva, da podjetje določi cilje kakovosti, ki obravnavajo izpolnjevanje odgovornosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo. V skladu z MSUK 1 so ustrezne etične zahteve tiste, ki se nanašajo na podjetje, njegovo osebje, in kadar je to primerno, druge, za katere veljajo zahteve glede neodvisnosti (vključno z osebjem podjetja v mreži), ohranjanje neodvisnosti, kadar to zahtevajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in njegove posle. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) in Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP) določajo odgovornost za partnerje, zadolžene za posel, in delovne skupine za posel na ravni posla za revizije in preiskovanja. Dodeljevanje odgovornosti v podjetju bo odvisno od njegove velikosti, strukture in organizacije. Številne določbe tega dela ne predpisujejo posebne odgovornosti posameznikom v podjetju za dejanja, povezana z neodvisnostjo, namesto da bi se zaradi lažjega sklicevanja sklicevale na »podjetje«. Podjetje dodeli operativno odgovornost za izpolnjevanje zahtev glede neodvisnosti posameznikom v skladu z MSUK 1. Poleg tega je posamezni računovodski strokovnjak še vedno odgovoren za ravnanje v skladu s katerimi koli določbami, ki se uporabljajo za njegove dejavnosti, interese ali razmerja.
- 400.5 Neodvisnost je povezana z načeli nepristranskosti in neoporečnosti. Obsega:
- (a) neodvisnost mišljenja – stanje duha, ki dovoljuje izražanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno presojo, in s tem dovoljuje posamezniku, da deluje neoporečno, nepristransko in s poklicno nezaupljivostjo;
  - (b) zaznana neodvisnost – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi preudarna in dobro obveščena stranka lahko sklepala, da so ogroženi neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana revizijske skupine.



V tem delu sklicevanje na posameznika ali podjetje, ki je neodvisen/neodvisno, pomeni, da je posameznik ali podjetje ravnalo v skladu z določbami tega dela.

400.6 Pri opravljanju revizijskih poslov kodeks zahteva, da podjetja ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in so neodvisna. Ta del določa posebne zahteve in gradivo za uporabo o tem, kako se uporablja konceptualni okvir za ohranjanje neodvisnosti pri opravljanju takih poslov. Konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, se nanaša na neodvisnost, kot tudi na temeljna načela, opisana v razdelku 110.

400.7 Ta del opisuje:

- (a) dejstva in okoliščine, vključno s strokovnimi nalogami, interesi in razmerji, ki povzročijo ali lahko povzročijo nevarnost za neodvisnost;
- (b) morebitne ukrepe, vključno z varovali, ki bi bili lahko ustrezni za obravnavanje take nevarnosti;
- (c) nekatere situacije, kjer nevarnosti ni mogoče odpraviti ali ni varoval, ki bi jih zmanjšala na sprejemljivo raven.

### **Subjekti javnega interesa**

400.8 Nekatere zahteve in gradivo za uporabo, opisani v tem delu, odražajo obseg javnega interesa v določenih organizacijah, ki so opredeljene kot subjekti javnega interesa. Podjetja se spodbuja, da določijo, ali bodo obravnavala dodatne organizacije ali določene kategorije organizacij kot subjekte javnega interesa, ker imajo veliko deležnikov. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, vključujejo:

- vrsto dejavnosti, kot je razpolaganje s sredstvi v vlogi upravitelja za veliko deležnikov. Primeri lahko vključujejo finančne institucije, kot so banke in zavarovalnice in pokojninski skladi;
- velikost;
- število zaposlenih.

### **Poročila, ki vsebujejo omejitve uporabe in distribuiranja**

400.9 Revizijsko poročilo lahko vključuje omejitve uporabe in distribuiranja. Če je tako in so izpolnjeni pogoji, navedeni v razdelku 800, potem se zahteve za neodvisnost v tem delu lahko spremenijo, kot je določeno v razdelku 800.

### **Posli dajanja zagotovil, razen revizijskih poslov in poslov preiskovanja**

400.10 Standardi neodvisnosti za posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja, so določeni v Delu 4B *Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja*.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Splošno**

**Z400.11** Podjetje, ki opravlja revizijski posel, mora biti neodvisno.

**Z400.12** Podjetje mora uporabiti konceptualni okvir, določen v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi z revizijskim poslom.

#### **Prepoved prevzemanja poslovdskih nalog**

**Z400.13** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme prevzeti poslovdskih nalog za naročnik revizije.

- 400.13 G1 Poslovodske naloge vključujejo nadzor, vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z odločanjem o pridobivanju, uporabi in nadzoru človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov.
- 400.13 G2 Kadar podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodsko nalogo za naročnika revizije, nastane nevarnost pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in domačnosti. S prevzemom poslovodske naloge lahko nastane tudi nevarnost zagovarjanja, ker se podjetje ali podjetje v mreži preveč uskladi s stališči in interesi poslovodstva.
- 400.13 G3 Ugotavljanje, ali je dejavnost poslovodska naloga, je odvisno od okoliščin in zahteva strokovno presojo. Primeri dejavnosti, ki bi veljale za poslovodsko nalogo, vključujejo:
- določanje usmeritev in strateškega vodenja;
  - najemanje ali odpuščanje zaposlenih;
  - usmerjanje in prevzemanje odgovornosti za ravnanja zaposlenih v zvezi z njihovim delom za organizacijo;
  - odobritev transakcij;
  - obvladovanje ali upravljanje bančnih računov ali naložb;
  - odločanje o tem, katera priporočila podjetja ali podjetja v mreži ali drugih tretjih oseb je treba izvesti;
  - poročanje pristojnim za upravljanje v imenu poslovodstva;
  - prevzem odgovornosti za:
    - pripravo in pošteno prestavitev računovodskih izkazov v skladu z veljavnim okvirom računovodskega poročanja;
    - oblikovanje, izvajanje, spremljanje ali ohranjanje/vzdrževanje notranjega kontroliranja.
- 400.13 G4 Ob upoštevanju skladnosti z odstavkom Z400.14 svetovanje in dajanje priporočil za pomoč poslovodstvu naročnika revizije pri izpolnjevanju njegovih nalog ni prevzemanje poslovodskih nalog. Zagotavljanje nasvetov in priporočil naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela in je obravnavano v razdelku 600.
- Z400.14** Pri opravljanju strokovnega posla za naročnika revizije se mora podjetje prepričati, da poslovodstvo naročnika sprejema vse presoje in odločitve, ki so v njegovi pristojnosti. To vključuje zagotavljanje, da poslovodstvo naročnika:

(a) določi posameznika, ki ima ustrezne veščine, znanje in izkušnje, da je ves čas odgovoren za odločitve naročnika in nadzoruje dejavnosti. Tak posameznik, po možnosti v okviru višjega vodstva, bi moral razumeti:

- (i) cilje, vrsto in rezultate dejavnosti ter
- (ii) odgovornost zadevnega naročnika in podjetja ali podjetja v mreži.

Vendar se od posameznika ne zahteva, da ima strokovno znanje in izkušnje za izvajanje ali ponovno izvajanje dejavnosti.

(b) zagotovi nadzor nad dejavnostmi in ocenjuje ustreznost rezultatov opravljenih dejavnosti za namen naročnika;

(c) prevzame odgovornost za morebitne ukrepe, ki jih je treba sprejeti na podlagi rezultatov dejavnosti.

[Odstavki 400.15 do 400.19 so namenoma izpuščeni.]

#### Povezane organizacije

**Z400.20** Kot je opredeljeno, naročnik revizije, ki je kotirajoča organizacija na borzi, vključuje vse svoje povezane organizacije. Za vse druge organizacije, sklicevanja na naročnika revizije v tem delu vključujejo povezane organizacije, ki jih naročnik posredno ali neposredno obvladuje. Kadar revizijska skupina ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali da so okoliščine, ki vključujejo drugo povezano organizacijo naročnika, ustrezne za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora vključevati to povezano organizacijo pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za neodvisnost.

[Odstavki 400.21 do 400.29 so namenoma izpuščeni.]

#### Obdobje, v katerem se zahteva neodvisnost

**Z400.30** Neodvisnost, kot jo zahteva ta del, je treba ohranjati:

- (a) v obdobju opravljanja posla in
- (b) v obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi.

400.30 G1 Obdobje opravljanja posla se začne, ko začne revizijska skupina opravljati revizijo. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano revizijsko poročilo. Kadar se posel ponavlja, se konča, ko je poslano sporočilo katere koli stranke, da je strokovno razmerje končano ali da je končno revizijsko poročilo izdano.

**Z400.31** Če organizacija postane naročnik revizije med obdobjem ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazijo mnenje, mora podjetje določiti, ali nevarnost za neodvisnost povzročijo:

- (a) finančna ali poslovna razmerja z naročnikom revizije med obdobjem ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, vendar pred sprejemom revizijskega posla;
- (b) storitve, ki jih za naročnika revizije opravi podjetje ali podjetje v mreži v preteklih obdobjih računovodskih izkazov.

400.31 G1 Nevarnost za neodvisnost nastane, če je bila za naročnika revizije opravljena storitev, ki ni posel dajanja zagotovil, med obdobjem ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, vendar preden revizijska skupina začne opravljati revizijo, in le-ta med obdobjem opravljanja posla ne bi bila dovoljena.

- 400.31 G2 V takih okoliščinah je treba upoštevati, ali so rezultati opravljene storitve lahko del računovodskih evidenc, notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje ali nanje vplivajo.
- 400.31 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, vključujejo:
- nedodeljevanje strokovnjakov, ki so opravili storitev, ki ne daje zagotovil, in so člani delovne skupine za posel;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca za pregled revizijskega dela in storitve, ki ne daje zagotovil;
  - vključitev drugega podjetja zunaj mreže za ovrednotenje izidov storitve, ki ne daje zagotovil, ali drugega podjetja zunaj mreže, da ponovno opravi storitev, ki ne daje zagotovil, do potrebnega obsega, ki drugemu podjetju omogoči prevzem odgovornosti zanjo.
- 400.31.G4 Nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči opravljanje storitve, ki ni povezana z dajanjem zagotovil, s strani podjetja ali podjetja v mreži pred obdobjem revizijskega posla ali pred obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, je odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven, če so bili rezultati take storitve uporabljeni ali izvedeni v obdobju, ki ga je revidiralo drugo podjetje.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

- Z400.32** Podjetje ne sme sprejeti imenovanja za revizorja subjekta javnega interesa, kateremu je podjetje ali podjetje v mreži pred takim imenovanjem opravilo storitev, ki ne daje zagotovil in bi lahko povzročila nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z računovodskimi izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, razen če:
- (a) opravljanje take storitve preneha pred začetkom obdobja revizijskega posla;
  - (b) podjetje sprejme ukrep za obravnavo vseh nevarnosti za svojo neodvisnost;
  - (c) podjetje ugotovi, da so po mnenju razumne in obveščene tretje osebe vse nevarnosti za neodvisnost podjetja odpravljene ali bodo odpravljene ali zmanjšane na sprejemljivo raven.
- 400.32 G1 Ukrepi, za katere bi razumna in obveščena tretja oseba lahko menila, da odpravljajo ali zmanjšujejo na sprejemljivo raven vso nevarnost za neodvisnost, ki je nastala zaradi opravljanja storitev, ki ne dajejo zagotovil, subjektu javnega interesa pred imenovanjem za revizorja te organizacije, vključujejo naslednje:
- izidi storitve so bili predmet revizijskih postopkov pri reviziji računovodskih izkazov za prejšnje leto, ki jo je opravilo predhodno podjetje;
  - podjetje najame računovodskega strokovnjaka, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, da opravi pregled prvega revizijskega posla, na katerega vpliva nevarnost pregledovanja lastnega dela, v skladu s ciljem pregleda kakovosti posla;
  - subjekt javnega interesa najame drugo podjetje izven mreže, da:
    - (i) ovrednoti izide storitve, ki ni dajanje zagotovil, ali
    - (ii) ponovno izvede storitev, ki ne daje zagotovil, v obsegu, ki je potreben, da lahko drugo podjetje prevzame odgovornost za izid storitve.

**[Odstavki 400.3 do 400.39 so namenoma izpuščeni.]**

**Komunikacija s pristojnimi za upravljanje**

400.40 G1 Odstavka Z300.9 in Z300.10 določata zahteve glede komuniciranja s pristojnimi za upravljanje.

400.40 G2 Celo kadar tega ne zahtevajo kodeks, veljavni strokovni standardi, zakoni ali drugi predpisi, se spodbuja redno obveščanje med podjetjem in pristojnimi za upravljanje pri naročniku v zvezi z razmerji in drugimi zadevami, ki bi po mnenju podjetja lahko razumno vplivali na neodvisnost. Tako obveščanje omogoča pristojnim za upravljanje, da:

- (a) upoštevajo/pretehtajo presoje podjetja pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti;
- (b) upoštevajo, kako je bila nevarnost obravnavana, vključno z ustreznostjo varoval, kjer so na voljo, in jih je bilo mogoče uporabiti;
- (c) ustrezno ukrepajo.

Tak pristop je lahko še zlasti koristen v zvezi z nevarnostjo ustrahovanja in domačnosti.

**[Odstavki 400.41 do 400.49 so namenoma izpuščeni.]**

**Podjetja v mreži**

400.50 G1 Podjetja z drugimi podjetji in organizacijami pogosto oblikujejo večje strukture, da povečajo svojo sposobnost za opravljanje strokovnih storitev. Ali te večje strukture oblikujejo mrežo, je odvisno od določenih dejstev in okoliščin. To pa ni odvisno od tega, ali so podjetja in organizacije pravno ločene in posebne.

**Z400.51** Podjetje v mreži mora biti neodvisno od naročnikov revizije drugih podjetij v mreži, kot zahteva ta del.

400.51 G1 Zahteve po neodvisnosti v tem delu, ki se nanašajo na podjetje v mreži, se nanašajo na vsako organizacijo, ki ustreza opredelitvi podjetja v mreži. Ni pa nujno, da organizacija ustreza tudi opredelitvi podjetja. Na primer, svetovalna praksa ali strokovna pravna praksa je lahko podjetje v mreži, ne pa podjetje.

**Z400.52** Če je podjetje povezano z večjo strukturo drugih podjetij in organizacij, mora:

- (a) izvajati strokovno presojo pri ugotavljanju, ali taka večja struktura ustvari mrežo;
- (b) pretehtati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da so druga podjetja ali organizacije v večji strukturi povezane na tak način, da obstaja mreža;
- (c) dosledno uporabiti tako sodbo v celotni večji strukturi.

**Z400.53** Pri ugotavljanju, ali mrežo ustvarja velika struktura podjetij in drugih organizacij, mora podjetje določiti, da mreža obstaja, ko ima taka večja struktura namen sodelovati, in:

- (a) je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov med organizacijami v strukturi (glej odstavek 400.53 G2);
- (b) imajo organizacije v strukturi skupno lastništvo, obvladovanje in upravljanje (glej odstavek 400.53 G3);
- (c) imajo organizacije v strukturi skupne usmeritve in postopke glede upravljanja kakovosti (glej odstavek 400.53 G4);

- (d) imajo organizacije v strukturi skupno poslovno strategijo (glej odstavek 400.53 G5);
- (e) organizacije v strukturi delijo uporabo skupne blagovne znamke (glej odstavka 400.53 GG6, 400.53 G7);
- (f) organizacije v strukturi delijo bistveni del strokovnih virov (glej odstavka 400.53 G8, 400.53 G9).

- 400.53 G1 Med podjetji in organizacijami v večji strukturi, ki predstavljajo mrežo, lahko obstajajo drugi dogovori poleg opisanih v odstavku Z400.53. Večja struktura pa bi bila lahko usmerjena le v poenostavitev predložitve/napotitve dela, ki samo po sebi ne izpolnjuje sodil, potrebnih za oblikovanje mreže.
- 400.53 G2 Delitev nematerialnih stroškov ne predstavlja mreže. Če je delitev stroškov omejena samo na tiste stroške, ki so povezani z razvojem revizijskih metodologij, priročnikov ali usposabljanja, to ne bi predstavljalo mreže. Tudi povezava med podjetjem, in sicer nepovezано organizacijo za skupno opravljanje storitve ali razvoj izdelka, ne ustvarja mreže (glej odstavek Z400.53(a)).
- 400.53 G3 Skupno lastništvo, obvladovanje ali upravljanje se lahko doseže s pogodbo ali drugimi sredstvi (glej odstavek Z400.53(b)).
- 400.53 G4 Skupne usmeritve in postopki o upravljanju kakovosti so tisti, ki so oblikovani, izvedeni in se izvajajo v večji strukturi (glej odstavek Z400.53(c)).
- 400.53 G5 Skupna poslovna strategija vključuje sporazum organizacij za doseganje skupnih strateških ciljev. Organizacija ni podjetje v mreži samo zato, ker sodeluje z drugo organizacijo, da bi se skupno odzvala na zahtevo za predlog za opravljanje strokovne storitve (glej odstavek Z400.53(d)).
- 400.53 G6 Skupna blagovna znamka vključuje skupne začetnice ali skupno ime. Podjetje, ki uporablja skupno blagovno znamko, če na primer vključuje skupno blagovno znamko kot del imena ali skupaj z imenom podjetja, ko partner podjetja podpiše revizijsko poročilo (glej odstavek Z400.53(e)).
- 400.53 G7 Tudi če podjetje ne spada v mrežo in ne uporablja skupne blagovne znamke kot del imena podjetja, se lahko zdi, da spada v mrežo, če se njegovo pisarniško ali promocijsko gradivo nanaša na podjetje, ki je član združenja podjetij. Če se ne upošteva, kako podjetje opiše takšno članstvo, se v skladu s tem lahko ustvari zaznava, da podjetje spada v mrežo (glej odstavek Z400.53(e)).
- 400.53 G8 Strokovni viri vključujejo:
- skupne sisteme, ki podjetjem omogočajo izmenjavo informacij, kot so podatki o naročnikih, izstavljanje računov in evidentiranje časa;
  - partnerje in drugo osebje;
  - tehnične oddelke, ki pri poslih dajanja zagotovil svetujejo o tehničnih zadevah ali zadevah, značilnih za panogo, transakcijah ali dogodkih;
  - revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike;
  - usposabljanje in prostore za usposabljanje (glej odstavek Z400.53(f)).
- 400.53 G9 Ali so skupni strokovni viri bistveni, je odvisno od okoliščin. Na primer:
- Skupni viri so lahko omejeni na skupno revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike, brez izmenjave osebja ali informacij o naročnikih ali trgih. V takih

okolščinah je malo verjetno, da bi bili skupni viri bistveni. Enako velja za poskus skupnega usposabljanja.

- Skupni viri lahko vključujejo izmenjavo osebja ali informacij, kot na primer: kadar je osebje sestavljeno iz skupnega združenja ali kjer se skupni tehnični oddelek oblikuje v okviru večje strukture, da sodelujočim podjetjem zagotovi tehnične nasvete, ki jih morajo podjetja upoštevati. V takih okoliščinah bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba verjetno lahko sklepala, da so skupni viri bistveni (glej odstavek Z400.53(f)).

**Z400.54** Če podjetje ali mreža prodaja sestavni del svoje prakse in če sestavni del v omejenem časovnem obdobju še naprej uporablja celotno ali delno ime podjetja ali mreže, bodo ustrezne organizacije določile, kako se razkrije, da niso podjetja v mreži, kadar se predstavljajo zunanjim strankam.

400.54 G1 Pogodba za prodajo sestavnega dela prakse lahko predvideva, da prodani sestavni del določen čas lahko še naprej uporablja celotno ali delno ime podjetja ali mreže, čeprav ni več povezano s podjetjem ali mrežo. V takih okoliščinah, ko dve organizaciji lahko delujeta pod skupnim imenom, je dejstvo, da ne spadata več v večjo strukturo, katere namen je sodelovanje. Ti dve organizaciji torej nista podjetji v mreži.

**[Odstavki 400.55 do 400.59 so namenoma izpuščeni.]**

### **Splošna dokumentacija o neodvisnosti za revizijske posle in posle preiskovanja**

**Z400.60** Podjetje mora dokumentirati sklepe v zvezi z ravnanjem v skladu s tem delom in vsebino vseh ustreznih razprav, ki podpirajo tiste sklepe, še posebej:

- (a) kadar se varovala uporabljajo za obravnavanje nevarnosti, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in uveljavljena ali uporabljena varovala;
- (b) kadar je nevarnost zahtevala bistveno analizo in je podjetje sklenilo, da je bila nevarnost že na sprejemljivi ravni, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in utemeljitev sklepa.

400.60 G1 Dokumentacija zagotavlja dokaze o presojah podjetja pri oblikovanju sklepov v zvezi z ravnanjem v skladu s tem delom. Vendar pa pomanjkanje dokumentacije ne določa, ali je podjetje obravnavalo določeno zadevo in ali je podjetje neodvisno.

**[Odstavki 400.61 to 400.69 so namenoma izpuščeni.]**

### **Združitve in prevzemi**

*Združitev z naročnikom povzroči nevarnost*

400.70 G1 Organizacija lahko postane povezana organizacija naročnika revizije zaradi združitve ali prevzema. Nevarnost za neodvisnost in sposobnost podjetja, da nadaljuje revizijski posel, lahko nastane zaradi predhodnih ali sedanjih interesov ali razmerij med podjetjem ali mrežo in tako povezano organizacijo.

**Z400.71** V okoliščinah, opisanih v odstavku 400.70 G1, mora podjetje:

- (a) prepoznati in ovrednotiti predhodne in sedanje interese in razmerja s povezano organizacijo, ki upoštevajo sprejete ukrepe za obravnavanje nevarnosti in lahko vplivajo na njegovo neodvisnost in sposobnost, da nadaljuje revizijski posel po veljavnem datumu združitve ali prevzema;
- (b) v skladu z odstavkom Z400.72 sprejeti ukrepe, da do veljavnega datuma združitve in prevzema konča interese ali razmerja, ki jih kodeks ne dovoljuje.

- Z400.72** Če se interes ali razmerje ne more razumno končati do veljavnega datuma združitve ali prevzema, mora podjetje kot izjemo od odstavka Z400.71(b):
- (a) ovrednotiti nevarnost, ki nastane zaradi interesa ali razmerja;
  - (b) s pristojnimi za upravljanje razpravljati o razlogih, zakaj interesa ali razmerja do datuma veljavnosti ni mogoče razumno končati, in o ovrednotenju ravni nevarnosti.
- 400.72 G1 V določenih okoliščinah pa do veljavnega datuma združitve ali prevzema morda ne bi bilo razumno končati interesa ali razmerja, ki povzroča nevarnost. To se lahko zgodi, ker podjetje za povezano organizacijo opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, podjetje pa do določenega datuma ne more urediti prehoda na drugega ponudnika.
- 400.72 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti, ki jo povzročajo združitve in prevzemi, kjer obstajajo interesi in razmerja, ki jih ni mogoče končati, vključujejo:
- vrsto in bistvenost interesa ali razmerja;
  - vrsto in bistvenost razmerja s povezano organizacijo (na primer, ali je povezana organizacija odvisno podjetje ali matično podjetje);
  - obdobje, dokler se interesa ali razmerja ne da razumno zaključiti.
- Z400.73** Če po razpravi, ki je določena v odstavku Z400.72(b), pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje nadaljuje kot revizor, mora podjetje to storiti samo, če:
- (a) se bo interes ali razmerje zaključilo takoj, ko bo to razumno mogoče, vendar pa ne kasneje kot šest mesecev po veljavnem datumu združitve ali prevzema;
  - (b) vsak posameznik, ki ima tak interes ali razmerje, vključno s takim, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ki ga razdelek 600 in njegov podrazdelek ne bi dovoljevala, ne bo član delovne skupine za revizijski posel ali posameznik, odgovoren za posel ocenjevanja kakovosti;
  - (c) se bodo po potrebi uporabili prehodni ukrepi in če se bo o njih razpravljalo s pristojnimi za upravljanje.
- 400.73 G1 Primeri takih prehodnih ukrepov vključujejo:
- zadolžitev računovodskega strokovnjaka, da oceni revizijo ali delo, ki ne daje zagotovil, kot ustrezno;
  - računovodskega strokovnjaka, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, da opravi ocenjevanje, ki je v skladu s ciljem posla ocenjevanja kakovosti;
  - vključitev drugega podjetja, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovil ali drugega podjetja, da ponovno opravi storitev ne daje zagotovil do potrebne mere, ki drugemu podjetju omogoči prevzem odgovornosti za storitev.
- Z400.74** Podjetje bi lahko opravilo bistveno količino dela pri reviziji pred datumom veljavnosti združitve ali prevzema in morda lahko v kratkem času zaključilo preostale revizijske postopke. Če pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje zaključi revizijo, medtem ko nadaljuje interes ali razmerje, prepoznano v odstavku 400.70 G1, mora podjetje to storiti samo, če:
- (a) je ocenilo raven nevarnosti in s pristojnimi za upravljanje razpravljalo o izidih;
  - (b) ravna v skladu z zahtevami odstavka Z400.73(b) do (c),
  - (c) preneha opravljati delo revizorja najpozneje z dnem, ko je izdano revizijsko poročilo.



*Nepriustranskost ostaja ogrožena*

**Z400.75** Celó če bi bile lahko izpolnjene vse zahteve odstavkov Z400.71 do Z400.74, mora podjetje določiti, ali okoliščine, prepoznane v odstavku 400.70 G1, povzročajo nevarnost, ki je ni mogoče obravnavati, tako da bi bila nepriustranskost ogrožena. Če je tako, mora podjetje prenehati opravljati posel revizorja.

*Dokumentacija*

**Z400.76** Podjetje mora dokumentirati:

- (a) vse interese in razmerja, prepoznane v odstavku 400.70 G1, ki ne bodo zaključeni do datuma veljavnosti združitve ali prevzema, in razloge, zakaj ne bodo zaključeni;
- (b) uporabljene prehodne ukrepe;
- (c) izide razprave s pristojnimi za upravljanje;
- (d) razloge, zakaj predhodni in sedanji interesi in razmerja ne povzročajo nevarnosti, tako da bi bila nepriustranskost ogrožena.

**[Odstavki 400.77 do 400.79 so namenoma izpuščeni.]**

**Kršitev določbe o neodvisnosti pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja**

*Podjetje prepozna kršitev*

**Z400.80** Če podjetje ugotovi, da je prišlo do kršitve zahteve v tem delu, mora:

- (a) prenehati, začasno ukiniti ali odpraviti interes ali razmerje, ki povzroča kršitev, in obravnavati posledice kršitve;
- (b) proučiti, ali se za kršitev uporabijo pravne ali regulativne zahteve, in če se:
  - (i) ravnati v skladu s temi zahtevami in
  - (ii) proučiti poročanje kršitve strokovnemu ali regulativnemu ali nadzornemu organu, če je tako poročanje običajna praksa ali pričakovana v ustrezni pravni ureditvi;
- (c) nemudoma sporočiti kršitev v skladu s svojimi usmeritvami in postopki:
  - (i) partnerju, zadolženemu za posel,
  - (ii) posamezniku, ki je operativno odgovoren za skladnost z zahtevami glede neodvisnosti,
  - (iii) drugemu ustreznemu osebju v podjetju in po potrebi mreži,
  - (iv) osebam, za katere veljajo zahteve po neodvisnosti v delu 4A, ki morajo ustrezno ukrepati;
- (d) ovrednotiti bistvenost kršitve in njen vpliv na nepriustranskost podjetja in sposobnost izdaje revizijskega poročila;
- (e) glede na bistvenost kršitve določiti:
  - (i) ali naj konča revizijski posel,

- (ii) ali je mogoče ukrepati tako, da se zadovoljivo obravnavajo posledice kršitve in ali se lahko sprejme tak ukrep in je v določenih okoliščinah ustrezen.

Pri sprejemanju te odločitve mora podjetje strokovno presojeti in upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je ogrožena nepristranskost podjetja, zato podjetje ne bi moglo izdati revizijskega poročila.

400.80 G1 Kršitev določbe tega dela se lahko pojavi, čeprav ima podjetje oblikovan sistem upravljanja kakovosti tako, da obravnava zahteve glede neodvisnosti. Zaradi kršitve bi bilo morda treba končati revizijski posel.

400.80 G2 Bistvenost in vpliv kršitve na nepristranskost podjetja in sposobnost izdaje revizijskega poročila bosta odvisna od dejavnikov, kot na primer:

- vrste in trajanja kršitve;
- števila in vrste predhodnih kršitev v zvezi s sedanjim revizijskim poslom;
- ali je član revizijske skupine vedel za interes ali razmerje, ki je povzročilo kršitev;
- ali je posameznik, ki je povzročil kršitev, član revizijske skupine ali drug posameznik, za katerega obstajajo zahteve po neodvisnosti;
- vloge posameznika, če se kršitev nanaša na člana revizijske skupine;
- vpliva storitve, če obstaja, na računovodske evidence ali zneske, evidentirane v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, če je kršitev nastala pri opravljanju strokovne storitve;
- obsega nevarnosti koristoljubja, zagovarjanja, ustrahovanja ali drugih nevarnosti, ki jih povzroči kršitev.

400.80 G3 Glede na bistvenost kršitve primeri ukrepov, ki bi jih podjetje lahko upoštevalo pri zadovoljivem obravnavanju kršitve, vključujejo:

- odstranitev ustreznega posameznika iz revizijske skupine;
- različne posameznike za opravljanje dodatnega pregleda revizije, na katero je kršitev vplivala, ali za ponovno opravljanje tega dela v potrebnem obsegu;
- priporočila, da naročnik revizije zadolži drugo podjetje, da pregleda ali v potrebnem obsegu ponovno opravi revizijo, na katero je kršitev vplivala;
- drugo podjetje, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovil, ali drugo podjetje, da ponovno opravi storitev, ki ne daje zagotovil, in sicer v potrebnem obsegu, ki drugemu podjetju omogoča prevzem odgovornosti za storitev, če se kršitev nanaša na storitev, ki ne daje zagotovil, in vpliva na računovodske evidence ali znesek, evidentiran v računovodskih izkazih.

**Z400.81** Če podjetje določi, da ni mogoče sprejeti ukrepa za zadovoljivo obravnavanje posledic kršitve, mora čimprej obvestiti pristojne za upravljanje in sprejeti ukrepe, ki so potrebni za zaključek revizije v skladu z veljavnimi pravnimi ali regulativnimi zahtevami. Kadar zakoni ali drugi predpisi ne dovoljujejo zaključka posla, mora podjetje ravnati v skladu s poročevalskimi zahtevami ali zahtevami za razkritje.

**Z400.82** Če podjetje določi, da se lahko sprejme ukrep za zadovoljivo obravnavanje posledic kršitve, mora s pristojnimi za upravljanje razpravljati:

- (a) o bistvenosti kršitve, vključno z vrsto in trajanjem;
- (b) o tem, kako je prišlo do kršitve in kako je bila prepoznana;

- (c) o predlaganem ali sprejetem ukrepu in zakaj bo ukrep zadovoljivo obravnaval posledice kršitve in omogočil podjetju, da izda revizijsko poročilo;
- (d) o sklepu, da nepristranskost po strokovni presoji podjetja ni ogrožena, in o utemeljitvi tega sklepa;
- (e) o ukrepih, ki jih je podjetje predlagalo ali sprejelo, da bi zmanjšalo tveganje ponovnih kršitev ali se mu izognilo.

Tako razpravo je treba čimprej opraviti, razen če pristojni za upravljanje za poročanje o manj bistvenih kršitvah določijo drugačen časovni okvir.

#### *Obveščanje pristojnih za upravljanje o kršitvah*

400.83 G1 Odstavka Z300.9 in Z300.10 določata zahteve glede komuniciranja s pristojnimi za upravljanje.

**Z400.84** V zvezi s kršitvami mora podjetje pisno obvestiti pristojne za upravljanje:

- (a) o vseh zadevah, o katerih so razpravljali v skladu z odstavkom Z400.82 in pridobili soglasje pristojnih za upravljanje, da se lahko sprejme ali je bil sprejet ukrep za zadovoljivo obravnavanje posledic kršitve;
- (b) o opisu:
  - (i) usmeritev in postopkov podjetja, ki ustrezajo kršitvi in so oblikovani tako, da dajejo razumno zagotovilo o ohranjanju neodvisnost,
  - (ii) ukrepov, ki jih podjetje sprejme ali predlaga njihov sprejem, da bi zmanjšalo tveganje ponovnih kršitev ali se mu izognilo.

**Z400.85** Če se pristojni za upravljanje ne strinjajo, da ukrep, ki ga je v skladu z odstavkom Z400.80(e)(ii) predlagalo podjetje, zadovoljivo obravnava posledice kršitve, mora podjetje sprejeti ukrepe, ki so potrebni za zaključek revizijskega posla v skladu z odstavkom Z400.81.

#### *Kršitve pred izdanim predhodnim revizijskim poročilom*

**Z400.86** Če se je kršitev pojavila pred izdajo predhodnega revizijskega poročila, mora podjetje ravnati v skladu z določbami dela 4A pri ovrednotenju bistvenosti kršitve in njenega vpliva na nepristranskost podjetja in njegovo sposobnost, da izda revizijsko poročilo v tekočem/sedanjem obdobju.

**Z400.87** Podjetje mora:

- (a) upoštevati tudi vpliv kršitve, če obstaja, na nepristranskost podjetja v zvezi s predhodno izdanimi revizijskimi poročili in njihovo možnostjo umika;
- (b) o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

#### *Dokumentacija*

**Z400.88** Pri ravnanju v skladu z zahtevami v odstavkih Z400.80 do Z400.87 mora podjetje dokumentirati:

- (a) kršitev,
- (b) sprejete ukrepe,
- (c) ključne sprejete odločitve,
- (d) vse zadeve, o katerih se razpravlja s pristojnimi za upravljanje,

(e) razprave s strokovnim ali regulativnim organom ali nadzornim organom.

**Z400.89**

Če podjetje nadaljuje revizijski posel, mora dokumentirati:

- (a) sklep, da po strokovni presoji podjetja nepristranskost ni ogrožena,
- (b) utemeljitev, zakaj je sprejet ukrep zadovoljivo obravnaval posledice kršitve, tako da je podjetje lahko izdalo revizijsko poročilo.

## RAZDELEK 410

### HONORARJI

#### Uvod

- 410.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 410.2 Razdelek 330 določa gradivo za uporabo, ki je pomembno za uporabo konceptualnega okvira, kadar bi lahko raven in vrsta dogovorov o honorarjih in nagrajevanju povzročila nevarnost koristoljubja za skladnost z enim ali več temeljnimi načeli. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki so pomembni za uporabo konceptualnega okvira za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, ki izhajajo iz honorarjev, zaračunanih naročnikom revizije.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- 410.3 G1 O honorarjih za strokovne storitve se običajno pogaja naročnik revizije, ki jih tudi plača, kar lahko povzroči nevarnost za neodvisnost. Ta praksa je splošno priznana in sprejeta med predvidenimi uporabniki računovodskih izkazov.
- 410.3 G2 Kadar je naročnik revizije subjekt javnega interesa, imajo deležniki večja pričakovanja glede neodvisnosti podjetja. Ker lahko preglednost pripomore k boljšemu obveščanju o stališčih in odločitvah pristojnih za upravljanje in širokega kroga deležnikov, ta razdelek na splošno določa razkritje informacij v zvezi s honorarji, namenjenih pristojnim za upravljanje in deležnikom, za naročnike revizije, ki so subjekti javnega interesa.
- 410.3 G3 Za namene tega razdelka revizijski honorarji obsegajo honorarje ali druge vrste nagrajevanja za revizijo ali preiskavo računovodskih izkazov. Kadar se sklicuje na honorar za revizijo računovodskih izkazov, to ne vključuje honorarja za revizijo računovodskih izkazov za posebne namene ali preiskavo računovodskih izkazov (glej Z410.23(a), 410.25 G1 in Z410.31(a)).

##### *Honorarji, ki jih plača naročnik revizije*

- 410.4 G1 Kadar se naročnik revizije pogaja o honorarjih in jih plača, to ustvarja nevarnost koristoljubja in lahko ustvari nevarnost ustrahovanja in nevarnost za neodvisnost.
- 410.4 G2 Uporaba konceptualnega okvira zahteva, da podjetje ali podjetje v mreži, preden sprejme revizijo ali drug posel za naročnika revizije, ugotovi, ali je nevarnost za neodvisnost, ki jo ustvarjajo honorarji, predlagani naročniku, na sprejemljivi ravni. Uporaba konceptualnega okvira tudi zahteva, da podjetje ponovno ovrednoti tako nevarnost, kadar se dejstva in okoliščine spremenijo med revizijskim poslom.
- 410.4 G3 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti, ki nastanejo, ko honorarje za revizijo ali kak drug posel plača naročnik revizije, so:
- višina honorarjev in obseg, v katerem upoštevajo potrebna sredstva, ob upoštevanju poslovnih in tržnih prednosti nalog podjetja;
  - morebitna povezava med honorarji za revizijo in honorarji za storitve, ki niso revizija, ter relativna velikost obeh elementov;
  - stopnja kakršne koli odvisnosti med višino honorarja za storitev in njenim izidom;
  - dejstvo, ali gre za honorar za storitve, ki jih opravi podjetje ali podjetje v mreži;

- višina honorarja v okviru storitve, ki jo bo opravilo podjetje ali podjetje v mreži;
- struktura poslovanja in dogovori o nadomestilih podjetja in podjetij v mreži;
- bistvenost naročnika ali tretje osebe, ki naročniku predlaga podjetje, podjetje v mreži, partnerja ali pisarno podjetja;
- vrsta naročnika, na primer, ali je naročnik subjekt javnega interesa;
- razmerje naročnika do povezanih organizacij, za katera se opravljajo storitve, ki niso revizija, na primer, če je povezana organizacija sestrška organizacija;
- sodelovanje pristojnih za upravljanje pri imenovanju revizorja in dogovarjanju o honorarjih ter očitni poudarek, ki ga ti in poslovodstvo naročnika dajejo kakovosti revizije in celotni višini honorarjev;
- dejstvo, ali višino honorarja določi neodvisna tretja oseba, na primer regulativni organ;
- ali je kakovost revizijskega dela podjetja predmet pregleda neodvisne tretje osebe, kot je nadzorni organ.

410.4 G4 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavku 120.15 G3 (zlasti sistem upravljanja kakovosti, ki ga je podjetje oblikovalo in izvedlo v skladu s standardi upravljanja kakovosti, ki jih je izdal IAASB), lahko prav tako vplivajo na ovrednotenje, ali je nevarnost za neodvisnost na sprejemljivi ravni.

410.4 G5 V zahtevah in gradivu za uporabo, ki sledijo, so opredeljene okoliščine, ki jih bo morda treba dodatno ovrednotiti pri ugotavljanju, ali so nevarnosti na sprejemljivi ravni. Za te okoliščine gradivo za uporabo vključuje primere dodatnih dejavnikov, ki so lahko pomembni pri ovrednotenju nevarnosti.

#### **Višina revizijskih honorarjev**

410.5 G1 Določitev honorarjev, ki se zaračunajo naročniku revizije za revizijske ali druge storitve, je poslovna odločitev podjetja ob upoštevanju dejstev in okoliščin, pomembnih za ta posebni posel, vključno z zahtevami tehničnih in strokovnih standardov.

410.5 G2 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, ki jo ustvarja višina revizijskega honorarja, ki ga plača naročnik revizije, so:

- poslovna utemeljitev revizijskega honorarja s strani podjetja;
- ali je naročnik izvajal ali izvaja neprimeren pritisk za znižanje honorarja za revizijo.

410.5 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavo take nevarnosti, vključujejo:

- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ne sodeluje pri revizijskem poslu, za oceno razumnosti predlaganega honorarja glede na obseg in zapletenost posla;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri revizijskem poslu, za pregled opravljenega dela.

#### *Vpliv drugih storitev, opravljenih za naročnika revizije*

**Z410.6** V skladu z odstavkom Z410.7 podjetje ne sme dovoliti, da bi na višino revizijskega honorarja vplivalo opravljanje drugih storitev, ki niso revizija, za naročnika revizije s strani podjetja ali podjetja v mreži.

410.6 G1 Revizijski honorar običajno odraža kombinacijo zadev, opredeljenih v odstavku 410.23 G1. Vendar pa opravljanje drugih storitev za naročnika revizije ni ustrezno nadomestilo/plačilo pri določanju revizijskega honorarja.

**Z410.7** Kot izjemo glede na odstavek Z410.6 lahko podjetje pri določanju revizijskega honorarja upošteva prihranek stroškov, dosežen zaradi izkušenj, pridobljenih z opravljanjem drugih storitev, ki niso revizija, za naročnika revizije.

### **Pogojni honorarji**

410.8 G1 Pogojni honorarji so honorarji, izračunani na vnaprej določeni osnovi, ki se nanaša na izid posla ali izid opravljenih storitev. Pogojni honorar, zaračunan prek posrednika, je primer posrednega pogojnega honorarja. V tem razdelku se honorar ne šteje za pogojnega, če ga je določilo sodišče ali drug javni organ.

**Z410.9** Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za revizijski posel.

**Z410.10** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za storitev, ki ne daje zagotovil, opravljeno za naročnika revizije, če

- (a) honorar zaračuna podjetje, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, in je pomemben ali se pričakuje, da bo pomemben za to podjetje;
- (b) honorar zaračuna podjetje v mreži, ki sodeluje v bistvenem delu revizije, in je pomemben ali se pričakuje, da bo pomemben za to podjetje;
- (c) je izid storitve, ki ne daje zagotovil, in znesek honorarja odvisen od prihodnje ali sodobne presoje, povezane z revizijo pomembnega zneska v računovodskih izkazih.

410.10 G1 Odstavka Z410.9 in Z410.10 preprečujeta podjetju ali podjetju v mreži, da sklene dogovor o določenih pogojnih honorarjih z naročnikom revizije. Celo če dogovor o pogojnem honorarju za opravljanje storitve za naročnika revizije, ki ne daje zagotovil, ni prepovedan, lahko še vedno vpliva na raven nevarnosti koristoljubja.

410.10 G2 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:

- razpon možne višine honorarja;
- dejstvo, ali ustrezen organ določi izid, od katerega je odvisen pogojni honorar;
- razkritje dela, ki ga je opravilo podjetje, in podlage za nagrajevanje predvidenim uporabnikom;
- vrsto storitve;
- učinek dogodka ali transakcije na računovodske izkaze.

410.10 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za pregled opravljenega dela;
- pridobitev vnaprejšnjega pisnega dogovora z naročnikom o podlagi nagrajevanja.

### **Celotni honorarji – delež honorarjev za storitve, ki niso revizija, v revizijskem honorarju**

410.11 G1 Če je velik delež honorarjev, ki jih podjetje ali podjetja v mreži zaračunajo naročniku revizije, ustvarjen z opravljanjem storitev za naročnika, ki niso revizija, na raven nevarnosti koristoljubja lahko vplivajo pomisleki o morebitni izgubi bodisi revizijskega posla ali drugih storitev. Takšne okoliščine lahko povzročijo tudi nevarnost ustrahovanja. Nadaljnji premislek je zaznava, da se podjetje ali podjetje v mreži osredotoča na nerevizijsko razmerje, kar lahko ustvari nevarnost za revizorjevo neodvisnost.

- 410.11 G2 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- razmerje med honorarji za storitve, ki niso revizija, in revizijskim honorarjem;
  - čas, v katerem je obstajal velik delež honorarjev za storitve, ki niso revizija, glede na revizijske honorarje.
  - vrsto, obseg in namene storitev, ki niso revizija, vključno z dejstvom:
    - ali gre za ponavljajoče se storitve;
    - ali zakon ali drug predpis nalaga, da podjetje opravlja te storitve.
- 410.11 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavo take nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri reviziji ali storitvi, ki ni revizija, za pregled ustreznega revizijskega dela;
  - zmanjšanje obsega nerevizijskih storitev, opravljenih za naročnika revizije.

### **Celotni honorarji – zapadli honorarji**

- 410.12 G1 Na raven nevarnosti koristoljubja lahko vpliva, če so honorarji, ki jih plača naročnik revizije za revizijo ali storitve, ki niso revizija, v obdobju revizijskega posla zapadli v plačilo.
- 410.12 G2 Na splošno se pričakuje, da bo podjetje pridobilo plačilo takih honorarjev pred izdajo revizijskega poročila.
- 410.12 G3 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje stopnje take nevarnosti koristoljubja, so:
- bistvenost zapadlih honorarjev za podjetje;
  - dolžina obdobja, v katerem so honorarji zapadli;
  - ocena podjetja o sposobnosti in pripravljenosti naročnika revizije, da plača zapadle honorarje.
- 410.12 G4 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavo take nevarnosti, vključujejo:
- pridobitev delnega plačila zapadlih honorarjev;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri revizijskem poslu, za pregled revizijskega dela.

**Z410.13** Kadar bistveni del honorarjev, ki jih mora plačati naročnik revizije, ostane dalj časa neplačan, mora podjetje določiti:

- (a) ali so zapadli honorarji lahko enakovredni posojilu naročniku, pri čemer se v tem primeru uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 511;
- (b) ali je primerno, da se podjetje ponovno imenuje ali nadaljuje revizijski posel.

### **Celotni honorarji – odvisnost od honorarjev**

*Vsi naročniki revizije*

- 410.14 G1 Kadar celotni honorarji naročnika revizije, ki jih ustvari podjetje, ki izrazi revizijsko mnenje, predstavljajo velik del vseh honorarjev tega podjetja, odvisnost in skrb o morebitni izgubi honorarja za revizijo in druge storitve tega naročnika povzročata raven nevarnosti koristoljubja ali nevarnost ustrahovanja.
- 410.14 G2 Pri izračunu celotnih honorarjev podjetja lahko podjetje uporabi razpoložljive finančne



- informacije iz prejšnjega poslovnega leta in po potrebi oceni delež na podlagi teh informacij.
- 410.14 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, vključujejo:
- poslovno strukturo podjetja,
  - ali se od podjetja pričakuje, da bo razširitev programa zmanjšala odvisnost od naročnika revizije.
- 410.14 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni član podjetja, za pregled revizijskega dela;
  - zmanjšanje obsega storitev, razen revizijskih, ki se opravljajo za naročnika revizije;
  - povečanje števila strank podjetja, da se zmanjša odvisnost od naročnika revizije;
  - povečanje obsega storitev za druge stranke.
- 410.14 G5 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja prav tako nastane, kadar honorarji, ki jih ustvari podjetje pri naročniku revizije, predstavljajo velik del prihodkov enega partnerja ali ene pisarne v podjetju.
- 410.14 G6 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- kakovostno in/ali količinsko pomembnost naročnika revizije za partnerja ali pisarno;
  - obseg, do katerega je nagrajevanje partnerja ali partnerjev v pisarni odvisno od honorarjev naročnika.
- 410.14 G7 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala, za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v revizijski posel, za pregled revizijskega dela;
  - zagotovitev, da na nagrajevanje partnerja ne vplivajo bistveno honorarji, ustvarjeni pri naročniku;
  - zmanjšanje obsega storitev, ki jih partner ali pisarna opravlja za naročnika revizije, razen revizijskih;
  - povečanje števila strank partnerja ali pisarne za zmanjšanje odvisnosti od naročnika revizije;
  - povečanje obsega storitev, ki jih partner ali pisarna opravlja za druge stranke.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

**Z410.15** Če za vsako od zaporednih petih let celotni honorarji naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 30 % vseh honorarjev, ki jih prejme podjetje, bo podjetje ugotovilo, ali je eden od naslednjih ukrepov lahko varovalo za zmanjšanje nastale nevarnosti na sprejemljivo raven, in če je, ga bo uporabilo:

- (a) pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih petega leta računovodski strokovnjak, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, pregleda revizijsko delo petega leta; ali
- (b) po izdaji revizijskega mnenja o računovodskih izkazih za peto leto in pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih za šesto leto naj računovodski strokovnjak, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, ali strokovni organ pregleda revizijsko delo za peto

leto.

**Z410.16** Če celotni honorarji naročnika, opisani v odstavku Z410.4, še naprej presegajo 30 % vseh honorarjev podjetja, mora podjetje vsako leto ugotoviti, ali je kateri od ukrepov iz odstavka 410.15 ki je bil uporabljen za posel posameznega leta, lahko varovalo za obravnavo nevarnosti, ki jo povzročajo celotni honorarji, naročnika, in če je tako, ga uporabi.

**Z410.17** Če sta za izvedbo revizije računovodskih izkazov naročnika najeti dve podjetji ali več, se lahko vključitev drugega podjetja vsako leto obravnava kot dejanje, enakovredno dejanju iz odstavka Z410.15(a), če:

- (a) okoliščine, ki jih obravnava odstavek Z410.15, veljajo samo za eno od podjetij, ki izrazi revizijsko mnenje, in
- (b) vsako podjetje opravi dovolj dela, da prevzame polno individualno odgovornost za revizijsko mnenje.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

**Z410.18** Kadar v vsakem od dveh zaporednih let celotni honorarji naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je prejelo podjetje, podjetje ugotovi, ali bi bil pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih drugega leta pregled, ki ga opravi računovodski strokovnjak, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih (»pregled pred izdajo«), skladen s ciljem pregleda kakovosti posla, lahko varovalo za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, in če bi bil, ga uporabi.

**Z410.19** Če sta dve podjetji ali več najeti za izvedbo revizije naročnikovih računovodskih izkazov, se vključitev drugega podjetja v revizijo lahko vsako leto obravnava kot dejanje, enakovredno dejanju iz odstavka Z410.18, če:

- (a) okoliščine, ki jih obravnava odstavek Z410.18, veljajo samo za eno od podjetij, ki izrazi revizijsko mnenje, in
- (b) vsako podjetje opravi dovolj dela, da prevzame polno individualno odgovornost za revizijsko mnenje.

**Z410.20** V skladu z odstavkom Z410.21, in če se okoliščine, opisane v odstavku Z410.18, nadaljujejo pet zaporednih let, podjetje ne sme biti več revizor po izdaji revizijskega mnenja za peto leto.

**Z410.21** Kot izjema glede na odstavek Z410.20 lahko podjetje po petih zaporednih letih še naprej ostane revizor, če za to obstaja prepričljiv razlog glede na javni interes, pod pogojem, da

- (a) se podjetje posvetuje z regulativnim ali strokovnim organom v ustrezni pravni ureditvi in se ta strinja, da bi bilo nadaljevanje revizije podjetja v javnem interesu;
- (b) pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih šestega in vsakega naslednjega leta podjetje vključi računovodskega strokovnjaka, ki ni član podjetja, da pred izdajo opravi pregled in izrazi mnenje o računovodskih izkazih.

410.21 G1 Dejavnik, ki bi bil lahko prepričljiv razlog, je pomanjkanje drugih podjetij, sposobnih za izvedbo revizijskega posla ob upoštevanju vrste in lokacije naročnikovega poslovanja.

### **Preglednost informacij v zvezi s honorarji za naročnike revizije, ki so subjekti javnega interesa**

*Obveščanje pristojnih za upravljanje o informacijah v zvezi s honorarji*

410.22 G1 Sporočanje informacij, povezanih s honorarji (za revizijo in storitve, ki niso revizija), s strani podjetja pristojnim za upravljanje pomaga pri njihovi oceni neodvisnosti podjetja.

Učinkovito komuniciranje v zvezi s tem omogoča tudi dvosmerno odprto izmenjavo mnenj in informacij, na primer o pričakovanjih, ki jih lahko imajo pristojni za upravljanje glede področja in obsega revizijskega dela ter vpliva na revizijski honorar.

Honorarji za revizijo računovodskih izkazov

**Z410.23** V skladu z odstavkom Z410.24 mora podjetje pravočasno obvestiti pristojne za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, o:

- (a) honorarjih, plačanih ali plačljivih podjetju ali podjetjem v mreži za revizijo računovodskih izkazov, o katerih podjetje izrazi mnenje;
- (b) tem, ali je nevarnost, ki jo ustvarja višina teh honorarjev, na sprejemljivi ravni, in če ni, o vseh ukrepih, ki jih je podjetje sprejelo ali jih namerava sprejeti, da bi to nevarnost zmanjšalo na sprejemljivo raven.

410.23 G1 Cilj takega sporočila je zagotoviti podlage in okvir honorarjev za revizijo računovodskih izkazov, o katerih podjetje izrazi mnenje, da bi lahko pristojni za upravljanje proučili neodvisnost podjetja. Vrsta in obseg zadev, ki jih je treba sporočiti, sta odvisna od dejstev in okoliščin in lahko vključujeta na primer:

- premisleke, ki vplivajo na višino honorarjev, kot so:
  - obseg, zapletenost in geografska razpršenost poslovanja naročnika revizije,
  - porabljeni ali pričakovani čas, ki je sorazmeren z obsegom in zapletenostjo revizije,
  - stroški drugih virov, uporabljenih ali porabljenih pri izvajanju revizije,
  - kakovost vodenja evidenc in postopkov priprave računovodskih izkazov;
- prilagoditve navedenih ali zaračunanih honorarjev v obdobju revizije in razlogi za takšne prilagoditve;
- spremembe zakonov in drugih predpisov ter strokovnih standardov, pomembnih za revizijo, ki so vplivale na honorarje.

410.23 G2 Podjetje se spodbuja, da take informacije zagotovi čim prej in sporoči predlagane prilagoditve, če je to primerno.

**Z410.24** Kot izjemo glede na odstavek Z410.23 se lahko podjetje odloči, da informacij iz odstavka Z410.23 ne sporoči pristojnim za upravljanje organizacije, ki je (neposredno ali posredno) v **popolni** lasti drugega subjekta javnega interesa, če:

- (a) je organizacija uskupinjena v računovodskih izkazih skupine, ki jih pripravi ta drug subjekt javnega interesa,
- (b) podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o teh računovodskih izkazih skupine.

Honorarji za druge storitve

**Z410.25** V skladu z odstavkom Z410.27 mora podjetje pravočasno obvestiti pristojne za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa:

- (a) o honorarjih, razen tistih, razkritih v skladu z odstavkom Z410.23(a), ki jih je podjetje ali podjetje v mreži zaračunalo naročniku za opravljanje storitev v obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi, o katerih podjetje izrazi mnenje. V ta namen taki honorarji vključujejo samo honorarje, zaračunane naročniku in njegovim povezanim organizacijam, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje in ki

so uskupinjene v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;

(b) kot je določeno v odstavku 410.11 G1, če je podjetje ugotovilo, da obstaja vpliv na raven nevarnosti koristoljubja ali da za neodvisnost obstaja nevarnost ustrahovanja, ki jo ustvarja delež honorarjev za storitve, ki niso revizijske, glede na revizijski honorar:

(i) ali je taka nevarnost na sprejemljivi ravni, in

(ii) če ni, vse ukrepe, ki jih je podjetje sprejelo ali predlaga, da jih sprejme za zmanjšanje take nevarnosti na sprejemljivo raven.

410.25 G1 Cilj takega sporočila je zagotoviti ozadje in okvir honorarjev za druge storitve, da lahko pristojni za upravljanje proučijo neodvisnost podjetja. Vrsta in obseg zadev, ki jih je treba sporočiti, sta odvisna od dejstev in okoliščin in lahko vključujeta na primer:

- znesek honorarjev za druge storitve, ki jih zahteva zakon ali drug predpis;
- vrsto opravljenih drugih storitev in z njimi povezanih honorarjev;
- informacije o vrsti storitev, opravljenih v okviru splošne usmeritve, ki so jo odobrili pristojni za upravljanje, in s tem povezanih honorarjev;
- delež honorarjev iz odstavka Z410.25(a) v celotnem znesku honorarjev, ki jih podjetje in podjetja v mreži zaračunajo za revizijo računovodskih izkazov, o katerih podjetje izrazi mnenje.

**Z410.26** Podjetje mora v sporočilo, ki ga zahteva odstavek Z410.25(a), vključiti honorarje, razen tistih, razkritih v skladu z odstavkom Z410.23(a), zaračunane vsem drugim povezanim organizacijam, ki jih naročnik revizije neposredno ali posredno obvladuje, za opravljanja storitev podjetja ali podjetja v mreži, kadar podjetje ve ali ima razlog za domnevo, da so taki honorarji pomembni za ovrednotenje neodvisnosti podjetja.

410.26 G1 Dejavniki, ki jih podjetje lahko upošteva pri ugotavljanju, ali so honorarji, razen tistih, razkritih v skladu z odstavkom Z410.23(a), zaračunani takim drugim povezanim subjektom, posamično in skupaj, za opravljanje storitev podjetja ali podjetja v mreži pomembni za ovrednotenje neodvisnosti podjetja, vključujejo:

- obseg vpletenosti naročnika revizije v imenovanje podjetja ali podjetja v mreži za opravljanje takih storitev, vključno s pogajanji o honorarjih;
- bistvenost honorarjev, ki jih druge povezane organizacije plačujejo podjetju ali podjetju v mreži;
- razmerje med honorarji drugih povezanih organizacij in honorarji, ki jih plača naročnik.

**Z410.27** Kot izjemo glede na odstavek Z410.25 lahko podjetje določi, da informacij iz odstavka Z410.25 ne sporoči tistim, ki so zadolženi za upravljanje organizacije, ki je (neposredno ali posredno) v popolni lasti drugega subjekta javnega interesa, če

- (a) je organizacija uskupinjena v računovodskih izkazih skupine, ki jih pripravi ta drugi subjekt javnega interesa;
- (b) podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o teh uskupinjenih računovodskih izkazih.

Odvisnost od honorarjev

Z410.28 Če celotni honorarji naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih prejme podjetje, mora podjetje obvestiti pristojne za upravljanje o:

- (a) tem dejstvu in o tem, ali se bo takšno stanje verjetno nadaljevalo;
- (b) varovalih, uporabljenih za obravnavo nastale nevarnosti, vključno z uporabo pregleda pred izdajo, kadar je to ustrezno (glej odstavek Z410.18);
- (c) kakršnem koli predlogu za nadaljevanje vloge revizorja v skladu z odstavkom Z410.21.

*Javno razkritje informacij, povezanih s honorarji*

410.29 G1 Glede na javni interes pri revizijah subjektov javnega interesa je za deležnike koristno, da imajo vpogled v strokovna razmerja med podjetjem in naročnikom revizije, za katera se lahko upravičeno domneva, da so pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja. V številnih pravnih ureditvah že obstajajo zahteve glede razkritja honorarjev naročnika revizije za revizijo in storitev, ki niso revizija, plačanih in še neplačanih podjetju in podjetjem v mreži. Taka razkritja pogosto zahtevajo razčlenitev honorarjev za nerevizijske storitve na različne kategorije.

**Z410.30** Če zakoni in drugi predpisi ne zahtevajo, da naročnik revizije razkrije honorarje za revizijo, honorarje za storitve, ki niso revizija, plačane ali še neplačane podjetju in podjetjem v mreži, ter informacije o odvisnosti honorarjev, se mora podjetje pogovoriti s pristojnimi za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, o:

- (a) koristi, ki jo imajo deležniki naročnika, če objavi taka razkritja, ki jih zakoni in drugi predpisi ne zahtevajo, na način, ki se zdi primeren, ob upoštevanju časa in dostopnosti informacij;
- (b) informacijah, ki bi lahko izboljšale razumevanje uporabnikov o že plačanih ali še neplačanih honorarjih in njihovem vplivu na neodvisnost podjetja.

410.30 G1 Primeri informacij v zvezi s honorarji, ki bi lahko izboljšale razumevanje uporabnikov o plačanih ali izplačljivih honorarjih in njihovem vplivu na neodvisnost podjetja, vključujejo:

- primerjalne informacije o honorarjih preteklega leta za revizijo in storitve, ki niso revizija;
- vrsto storitev in z njimi povezane honorarje, kot je razkrito v odstavku Z410.31(b);
- varovala, ki se uporabljajo, kadar celotni honorarji od naročnika predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je prejelo podjetje.

**Z410.31** Po razpravi s pristojnimi za upravljanje, kot je določeno v odstavku Z410.30, če naročnik revizije, ki je subjekt javnega interesa, ne opravi ustreznega razkritja, ob upoštevanju odstavka Z410.32, podjetje javno razkrije:

- (a) honorarje, plačane ali še neplačane podjetju in podjetjem v mreži za revizijo računovodskih izkazov, o katerih podjetje izrazi mnenje;
- (b) honorarje, razen tistih, ki so razkriti pod (a), zaračunane naročniku za opravljanje storitev podjetja ali podjetja v mreži v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi, o katerih podjetje izrazi mnenje. V ta namen takšna plačila vključujejo samo plačila, zaračunana naročniku in njenim povezanim organizacijam, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje in ki so uskupinjena v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- (c) vse honorarje, razen tistih, ki so razkriti v točkah (a) in (b), zaračunane drugim povezanim organizacijam, ki jih naročnik revizije neposredno ali posredno obvladuje, za opravljanje storitev podjetja ali podjetja v mreži, kadar podjetje ve ali utemeljeno domneva, da so taki honorarji pomembni za ocenjevanje neodvisnosti podjetja;

- (d) dejstvo, če je primerno, da celotni honorarji, ki jih je podjetje prejelo od naročnika revizije, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je podjetje prejelo v dveh zaporednih letih, in leto, ko se taka situacija prvič pojavila.

410.31 G1 Podjetje lahko razkrije tudi druge informacije v zvezi s honorarji, ki bodo uporabnikom izboljšale razumevanje plačanih ali še neplačane honorarjev in neodvisnosti podjetja, kot so primeri, opisani v odstavku 410.30 G1.

410.31 G2 Dejavniki, ki jih podjetje lahko upošteva pri odločanju, zahtevanem v odstavku Z410.31(c), so navedeni v odstavku 410.26 G1.

410.31 G3 Pri razkritju informacij, povezanih s honorarji, v skladu z odstavkom Z410.31 lahko podjetje razkrije informacije na primeren način, ob upoštevanju časa in dostopnosti informacij deležnikom, na primer:

- na spletni strani podjetja,
- v poročilu o preglednosti podjetja,
- v poročilu o kakovosti revizije,
- s ciljno usmerjenim obveščanjem določenih deležnikov, na primer v pismu delničarjem,
- v revizorjevem poročilu.

**Z410.32** Kot izjemo glede na odstavek Z410.31 lahko podjetje določi, da ne bo javno razkrilo informacij iz odstavka Z410.31, ki se nanašajo na:

- (a) matično organizacijo, ki pripravlja tudi računovodske izkaze skupine, če podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o računovodskih izkazih skupine;
- (b) organizacijo, ki je (neposredno ali posredno) v popolni lasti drugega subjekta javnega interesa, če:
- (i) je organizacija uskupinjena v računovodske izkaze skupine, ki jih pripravi ta drugi subjekt javnega interesa,
  - (ii) podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o teh skupinskih računovodskih izkazih.

*Premisleki za naročnike preiskav*

**Z410.33** Ta razdelek določa zahteve za podjetje, da sporoči informacije, povezane s honorarji naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, in da javno razkrije informacije, povezane s honorarji, če naročnik takih informacij ne razkrije. Kot izjemo od teh zahtev se lahko podjetje odloči, da ne bo sporočalo ali si prizadevalo za razkritje takih informacij, če naročnik preiskave ni tudi naročnik revizije.

## **RAZDELEK 411**

### **USMERITVE GLEDE NAGRAJEVANJA IN OVREDNOTENJA**

#### **Uvod**

- 411.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 411.2 Usmeritve podjetja glede nagrajevanja in ovrednotenja lahko povzročijo nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 411.3 G1 Kadar se člana revizijske skupine za posebnega naročnika revizije oceni ali nagradi, ker naročniku revizije prodaja storitev, ki ne daje zagotovil, bo raven nevarnosti koristoljubja odvisna od:
- (a) tega, kolikšen delež nagrajevanja ali ovrednotenja temelji na prodaji takih storitev;
  - (b) vloge posameznika v revizijski skupini;
  - (c) tega, ali prodaja storitev, ki ne dajejo zagotovil, vpliva na odločitev o napredovanju.
- 411.3 G2 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo nevarnost koristoljubja, vključujejo:
- spreminjanje načrta nagrajevanja ali postopka ovrednotenja za take posameznika;
  - odstranitev tega posameznika iz revizijske skupine.
- 411.3 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.
- Z411.4** Podjetje ne sme ovrednotiti ali nagraditi ključnega revizijskega partnerja na osnovi partnerjevega uspeha pri prodaji storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije tega partnerja. Ta zahteva ne prepoveduje običajnih dogovorov o delitvi dobička med partnerji podjetja.

## **RAZDELEK 420**

### **DARILA IN GOSTOLJUBJE**

#### **Uvod**

- 420.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 420.2 Sprejemanje daril in gostoljubja od naročnika revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebno zahtevo in gradivo za uporabo, ki ustreza konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteva in gradivo za uporabo**

- Z420.3** Podjetje, podjetje v mreži ali član revizijske skupine ne sme sprejeti darila in gostoljubja od naročnika revizije, razen če je vrednost nezatna in zanemarljiva.
- 420.3 G1 Kadar podjetje, podjetje v mreži ali član revizijske skupine ponudi ali sprejme spodbudo od naročnika revizije, se uporabijo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 340, in ravnanje, ki ni v skladu s temi zahtevami, lahko povzroči nevarnost neodvisnosti.
- 420.3 G2 Zahteve, opisane v razdelku 340, povezane s ponujanjem ali sprejemanjem spodbude, ne dovolijo podjetju, podjetju v mreži ali članu revizijske skupine, da sprejme darila in gostoljubje, če je namen neprimerno vplivati na obnašanje, tudi če je vrednost nezatna in zanemarljiva.



## **RAZDELEK 430**

### **DEJANSKE ALI PREDVIDENE PRAVDE**

#### **Uvod**

- 430.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 430.2 Kadar pride do pravde z naročnikom revizije ali se ta zdi verjetna, nastane nevarnost koristoljubja in ustrahovanja. Ta razdelek določa posebno gradivo za uporabo, ki ustreza konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 430.3 G1 V razmerju med poslovodstvom naročnika in člani revizijske skupine morata biti popolna iskrenost in celotno razkritje v zvezi z vsemi vidiki naročnikovega poslovanja. Kontradiktorni položaji so lahko posledica dejanske ali predvidene pravde med naročnikom revizije in podjetjem, podjetjem v mreži ali članom revizijske skupine. Taki kontradiktorni/nasprotujoči si položaji lahko vplivajo na pripravljenost poslovodstva, da zadeve razkrije v celoti in lahko povzročijo nevarnost koristoljubja in ustrahovanja.
- 430.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- pomembnost pravde,
  - morebitno povezavo pravde s predhodnim revizijskim poslom.
- 430.3 G3 Če pravda vključuje člana revizijske skupine, je primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja in ustrahovanja, odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 430.3 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda opravljeno delo.

## **RAZDELEK 510**

### **FINANČNI DELEŽI**

#### **Uvod**

- 510.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 510.2 Posedovanje finančnega deleža v podjetju naročnika revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 510.3 G1 Posedovanje finančnega deleža je lahko neposredno ali posredno preko posrednika kot skupnega nosilca naložbe, stečajnega premoženja ali sklada. Kadar upravičeni lastnik obvladuje posrednika ali ima sposobnost vplivanja na njegove odločitve glede vlaganj, kodeks opredeli ta finančni delež kot neposrednega. Po drugi strani pa v primeru, ko upravičeni lastnik ne obvladuje posrednika ali nima sposobnosti vplivanja na njegove odločitve glede vlaganj, kodeks opredeli tak finančni delež kot posrednega.
- 510.3 G2 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost finančnega deleža. Pri odločanju, ali je tak delež za posameznika pomemben, se lahko upošteva skupna čista vrednost posameznika in najožjih družinskih članov posameznika.
- 510.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, ki ga povzročajo posedovanje finančnega deleža v podjetju naročnika revizije, vključujejo:
- vlogo posameznika, ki je imetnik finančnega deleža,
  - dejstvo, ali je finančni delež posreden ali neposreden,
  - pomembnost finančnega deleža.

##### **Finančni deleži, katerih imetniki so podjetje, podjetje v mreži, člani revizijske skupine in drugi**

- Z510.4** V skladu z odstavkom Z510.5 ne sme imeti neposrednega finančnega deleža ali pomembnega posrednega finančnega deleža v podjetju naročnika revizije:
- (a) podjetje ali podjetje v mreži;
  - (b) član revizijske skupine ali kateri koli najožji družinski član tega posameznika;
  - (c) drug partner v pisani, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja delo, povezano z revizijskim poslom, ali kateri koli najožji družinski član tega drugega partnerja;
  - (d) kateri koli drug partner ali vodstveni delavec, ki za naročnika revizije opravlja storitve, ki ne dajejo zagotovil, razen tistih, katerih vpletenost je minimalna, ali najožjih družinskih članov tega posameznika.
- 510.4 G1 Pisarna, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja delo, povezano z revizijskim poslom, ni nujno pisarna, kateri je dodeljen partner. Kadar dela v drugi pisarni kot drugi člani revizijske skupine, je potrebna strokovna presoja za določanje pisarne, v kateri partner opravlja delo, povezano z revizijo.

**Z510.5** Kot izjema od odstavka Z510.4 je najožji družinski član, prepoznan v pododstavkih Z510.4(c) ali (d), lahko imetnik neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža pri naročniku revizije, če:

- (a) je družinski član prejel finančni delež zaradi pravic iz delovnega razmerja, na primer s pokojninskimi načrti, programi nakupov delnic za zaposlene, in kjer je potrebno, podjetje obravnava nevarnost, ki jo povzroči finančni delež;
- (b) družinski član proda ali izgubi finančni delež, ko je to izvedljivo, kadar ima družinski član pravico ali pridobi pravico, da to stori, ali v primeru delniške opcije, ko družinski član pridobi pravico do uveljavljanja opcije.

#### **Finančni deleži v organizaciji, ki obvladuje naročnika revizije**

**Z510.6** Kadar ima organizacija obvladujoči delež pri naročniku revizije in je naročnik pomemben za organizacijo, niti podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine, niti nobeden izmed njihovih najožjih družinskih članov ne sme imeti neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža v tej organizaciji.

#### **Finančni deleži skrbnika**

**Z510.7** Odstavek Z510.4 je treba uporabiti tudi za finančni delež pri naročniku revizije, ki je v skrbniškem skladu, za katerega podjetje, podjetje v mreži ali posameznik dela kot skrbnik, razen če:

- (a) nihče od naslednjih ni uporabnik skrbniškega sklada: skrbnik, član revizijske skupine ali kdor koli od najožjih družinskih članov tega posameznika, podjetje ali podjetje v mreži;
- (b) delež pri naročniku revizije, ki je v lasti skrbniškega sklada, za skrbniški sklad ni pomemben;
- (c) skrbniški sklad ne more bistveno vplivati na naročnika revizije;
- (d) nihče izmed navedenih ne more bistveno vplivati na nobeno odločitev o vlaganju, ki vključuje finančni delež pri naročniku revizije: skrbnik, član revizijske skupine ali najožji družinski član tega posameznika, podjetje ali podjetje v mreži.

#### **Skupni finančni deleži z naročnikom revizije**

**Z510.8** (a) Podjetje, ali podjetje v mreži, ali član revizijske skupine, ali kateri koli najožji družinski član tega posameznika ne sme imeti finančnega deleža v organizaciji, kadar ima tudi naročnik revizije finančni delež v tej organizaciji, razen če:

- (i) so finančni deleži tako nepomembni za podjetje, podjetje v mreži, člana revizijske skupine in najožjega družinskega člana posameznika in naročnika revizije, kot to velja, ali
  - (ii) naročnik revizije ne more bistveno vplivati na organizacijo.
- (b) Preden posameznik, ki ima finančni delež, opisan v odstavku Z510.8(a), lahko postane član revizijske skupine, mora posameznik ali najožji družinski član tega posameznika:
- (i) prodati delež ali
  - (ii) prodati zadostni del deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.

#### **Nenamerno prejeti finančni deleži**

**Z510.9** Če podjetje, podjetje v mreži ali partner ali zaposleni podjetja ali podjetja v mreži, ali najožji družinski član tega posameznika prejme neposredni finančni delež ali pomemben

posredni finančni delež pri naročniku revizije z dedovanjem, darilom, kot rezultat združitve ali prevzema ali v podobnih okoliščinah in posedovanje deleža sicer ne bi bilo dovoljeno v skladu s tem razdelkom, potem velja naslednje:

- (a) Če delež prejme podjetje ali podjetje v mreži, ali član revizijske skupine ali katerikoli najožji družinski član takega posameznika, je treba finančni delež takoj prodati, ali je treba prodati zadostni delež posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.
- (b) (i) Če delež prejme posameznik, ki ni član revizijske skupine, ali kateri koli najožji družinski član takega posameznika, je treba finančni delež prodati v najkrajšem možnem času, ali pa je treba prodati zadostni delež posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;
- (ii) podjetje mora po potrebi obravnavati nastalo nevarnost v pričakovanju prodaje finančnega deleža.

### **Druge okoliščine finančnih deležev**

#### *Najožji družinski člani*

- 510.10 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če ima član revizijske skupine ali kateri koli najožji družinski član takega posameznika, ali podjetje, ali podjetje v mreži finančni delež v organizaciji, kjer je znano, da ima član upravnega odbora ali uprave ali obvladujoči lastnik naročnika revizije finančni delež v tej organizaciji.
- 510.10 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vlogo posameznika v revizijski skupini;
  - dejstvo, ali je lastništvo organizacije zaprto v ozkem krogu ali široko razpršeno;
  - ali delež omogoča vlagatelju, da obvladuje ali bistveno vpliva na organizacijo;
  - pomembnost finančnega deleža.
- 510.10 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev člana revizijske skupine s finančnim deležem iz revizijske skupine.
- 510.10 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

#### *Ožja družina*

- 510.10 G5 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član revizijske skupine ve, da ima ožji družinski član neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku revizije.
- 510.10 G6 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom revizijske skupine in ožjim družinskim članom,
  - vprašanje, ali je finančni delež neposredni ali posredni,
  - pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.
- 510.10 G7 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:
- obveznost ožjega družinskega člana, da proda celotni finančni delež ali proda zadostni delež posrednega finančnega deleža, ko je to izvedljivo, tako da preostali delež ni več pomemben;

- odstranitev posameznika iz revizijske skupine.

510.10 G8 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

*Drugi posamezniki*

510.10 G9 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član revizijske skupine ve, da imajo naslednji posamezniki finančni delež pri naročniku revizije:

- partnerji in strokovni delavci podjetij ali podjetja v mreži, razen tistih, ki jim v skladu z odstavkom Z510.4 izrecno ni dovoljeno, da imajo take finančne deleže, ali njihovi najožji družinski člani;
- posamezniki, ki imajo tesno osebno razmerje s članom revizijske skupine.

510.10 G10 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- organizacijsko, operativno ali poročevalsko strukturo podjetja,
- vrsto razmerja med posameznikom in članom revizijske skupine.

510.10 G11 Primer ukrepa, ki morda lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev člana revizijske skupine z osebnim razmerjem iz revizijske skupine.

510.10 G12 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- izključitev člana revizijske skupine iz vsakega bistvenega postopka odločanja, ki se nanaša na revizijski posel;
- zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

*Pokojninski program podjetja ali podjetja v mreži*

510.10 G13 Nevarnost koristoljubja bi lahko nastala, če ima pokojninski program podjetja ali podjetja v mreži neposredni ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku revizije.

## **RAZDELEK 511**

### **POSOJILA IN JAMSTVA**

#### **Uvod**

- 511.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 511.2 Posojilo ali jamstvo za posojilo pri naročniku revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 511.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost posojila ali jamstva. Pri odločanju, ali je tako posojilo ali jamstvo za posameznika pomembno, se lahko upošteva skupna neto vrednost posameznika in najožjega družinskega člana posameznika.

##### **Posojila in jamstva pri naročniku revizije**

**Z511.4** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme dati posojila ali jamstva za posojilo naročniku revizije, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za:

- (a) podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, ki daje posojilo ali jamstvo, kot je primerno, in
- (b) naročnika.

##### **Posojila in jamstva pri naročniku revizije, ki je banka ali podobna institucija**

**Z511.5** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali jamstva za posojilo od naročnika revizije, ki je banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo dano v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji.

511.5 G1 Primeri posojil vključujejo hipoteke, bančne prekoračitve, posojila za osebna vozila in stanja na kreditni kartici.

511.5 G2 Celó če podjetje ali podjetje v mreži prejme posojilo od naročnika revizije, ki je banka ali podobna institucija, v skladu z običajnimi posojilnimi postopki, pogoji, lahko posojilo povzroči nevarnost koristoljubja, če je pomembno za naročnika revizije ali podjetje, ki prejme posojilo.

511.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je pregled dela, ki ga opravi primeren ocenjevalec, ki ni član revizijske skupine, iz podjetja v mreži, ki ni upravičenec posojila.

##### *Depoziti in trgovalni računi*

**Z511.6** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti depozitov ali trgovalnih računov pri naročniku revizije, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, razen če se depozit ali račun ne vodi pod običajnimi pogoji poslovanja.

### **Posojila in jamstva pri naročniku revizije, ki ni banka ali podobna institucija**

**Z511.7** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali najeti posojilo z jamstvom naročnika revizije, ki ni banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za:

- (a) podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, ki prejme posojilo ali jamstvo, kot je to primerno, in
- (b) naročnika.

## **RAZDELEK 520**

### **POSLOVNA RAZMERJA**

#### **Uvod**

- 520.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 520.2 Tesno poslovno razmerje z naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom lahko povzroči nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 520.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost finančnega deleža in »bistvenost« poslovnega razmerja. Pri odločanju, ali je tak finančni delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna neto vrednost posameznika in najožjih družinskih članov posameznika.
- 520.3 G2 Primeri tesnega poslovnega razmerja, ki izhajajo iz poslovnega odnosa ali običajnega finančnega deleža, vključujejo:
- imetje finančnega deleža v skupnem podvigu z naročnikom ali obvladujočim lastnikom, članom upravnega odbora ali uprave, drugim posameznikom, ki opravlja višje poslovodske naloge za tega naročnika;
  - dogovore o povezovanju ene ali več storitev ali izdelkov podjetja ali podjetja v mreži z eno ali več storitvami ali izdelki naročnika ter o trženju tega paketa s sklicevanjem na obe stranki;
  - dogovore o distribuciji ali trženju, po katerih podjetje ali podjetje v mreži distribuira ali trži izdelke ali storitve naročnika, ali pa naročnik distribuira ali trži izdelke ali storitve podjetja ali podjetja v mreži.

##### **Poslovno razmerje s podjetjem, podjetjem v mreži, članom revizijske skupine ali najožjo družino**

- Z520.4** Podjetje, podjetje v mreži ali član revizijske skupine ne sme imeti tesnega poslovnega razmerja z naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom, razen če so finančni deleži nepomembni in poslovno razmerje ni bistveno za naročnika ali njegovo poslovodstvo in podjetje, podjetje v mreži ali člana revizijske skupine, kot je primerno.
- 520.4 G1 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja lahko nastane, če obstaja tesno poslovno razmerje med naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom in najožjo družino člana revizijske skupine.

##### **Skupni deleži v lastniško zaprtih organizacijah**

- Z520.5** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti poslovnega razmerja, ki vključuje posedovanje deleža v lastniško zaprti organizaciji, kadar naročnik revizije ali član upravnega odbora ali uprave pri naročniku ali katera koli skupina prav tako poseduje delež v tej organizaciji, razen če:
- (a) je poslovno razmerje ne bistveno za podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, kot je to primerno, in naročnika;
  - (b) je finančni delež nepomemben za vlagatelja ali skupino vlagateljev;



- (c) finančni delež vlagatelju ali skupini vlagateljev ne daje sposobnosti obvladovanja lastniško zaprte organizacije.

### **Nakup blaga ali storitev**

520.6 G1 Nakup blaga in storitev od naročnika revizije s strani podjetja, podjetja v mreži, člana revizijske skupine ali kogar koli iz najožje družine tega posameznika običajno ne povzroča nevarnosti za neodvisnost, če je transakcija v okviru običajnega poslovanja in neodvisen posel. Vendar pa so take transakcije lahko takšne vrste in velikosti, da lahko povzročijo nevarnost koristoljubja.

520.6 G2 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:

- odpravljanje ali zmanjševanje velikosti transakcije,
- odstranitev/umik posameznika iz revizijske skupine.

## **RAZDELEK 521**

### **DRUŽINSKA IN OSEBNA RAZMERJA**

#### **Uvod**

- 521.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 521.2 Družinska ali osebna razmerja z osebjem naročnika lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 521.3 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane zaradi družinskih in osebnih razmerij med članom revizijske skupine in članom upravnega odbora ali uprave, ali odvisno od njune vloge, določenih zaposlenih pri naročniku revizije.
- 521.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- odgovornost posameznika v revizijski skupini,
  - vlogo družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku in bližino razmerja.

##### **Najožja družina člana revizijske skupine**

- 521.4 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je najožji družinski član člana revizijske skupine zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na finančni položaj naročnika, finančno uspešnost ali denarne tokove.
- 521.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga ima najožji družinski član,
  - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.4 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti najožjega družinskega člana.
- Z521.5** Posameznik ne sme sodelovati kot član revizijske skupine, kadar je kdor koli iz najožje družine tega posameznika:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije;
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
  - (c) bil na takem položaju v obdobju, na katero se nanašajo posel ali računovodski izkazi.

### **Ožja družina člana revizijske skupine**

- 521.6 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je ožji družinski član člana revizijske skupine:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 521.6 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom revizijske skupine in ožjim družinskim članom,
  - položaj, ki ga ima ožji družinski član,
  - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.6 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.6 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti ožjega družinskega člana.

### **Druga tesna razmerja člana revizijske skupine**

- Z521.7** Član revizijske skupine se mora v skladu z usmeritvami in postopki podjetja posvetovati, ali ima član revizijske skupine tesno razmerje s posameznikom, ki ni najožji ali ožji družinski član, vendar pa je:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 521.7 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastanejo zaradi takega razmerja, vključujejo:
- vrsto razmerja med posameznikom in članom revizijske skupine,
  - položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku,
  - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.7 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.7 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti posameznika, s katerim ima član revizijske skupine tesno razmerje.

### **Razmerja partnerjev in zaposlenih v podjetju**

- Z521.8** Partnerji in zaposleni v podjetju se morajo posvetovati v skladu z usmeritvami in postopki podjetja, če se zavedajo osebnih ali družinskih razmerij med:
- (a) partnerjem ali zaposlenim v podjetju ali podjetju v mreži, ki ni član revizijske skupine;

- (b) članom upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposlenim pri naročniku revizije na delovnem mestu, ki lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

521.8 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki jo povzroči tako razmerje, vključujejo:

- vrsto razmerja med partnerjem ali zaposlenim podjetja in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim pri naročniku;
- stopnjo medsebojnega vplivanja partnerja ali zaposlenega v podjetju na revizijsko skupino;
- položaj partnerja ali zaposlenega v okviru podjetja;
- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku.

521.8 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- razporeditev odgovornosti partnerja ali zaposlenega za zmanjšanje morebitnega vpliva na revizijski posel;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda ustrezno opravljeno revizijsko delo.

## **RAZDELEK 522**

### **NEDAVNA ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU REVIZIJE**

#### **Uvod**

- 522.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 522.2 Če je član revizijske skupine nedavno deloval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni naročnika revizije, lahko nastane nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Zaposlitev v obdobju, na katero se nanaša revizijsko poročilo**

- Z522.3** Revizijska skupina ne sme vključevati posameznika, ki je v obdobju, na katero se nanaša revizijsko poročilo:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije ali
  - (b) bil zaposlen na delovnem mestu, na katerem je lahko bistveno vplival na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

##### **Zaposlitev pred obdobjem, na katero se nanaša revizijsko poročilo**

- 522.4 G1 Nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti bi lahko nastala, če je pred obdobjem, na katero se nanaša revizijsko poročilo, član revizijske skupine:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije ali
  - (b) bil zaposlen na delovnem mestu, na katerem je lahko bistveno vplival na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- Na primer, nevarnost bi nastala, če bi bilo treba sprejeto odločitev ali delo, ki ga je opravil posameznik v predhodnem obdobju, medtem ko je bil zaposlen pri naročniku, ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega revizijskega posla.
- 522.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku,
  - obdobje, odkar posameznik ni več zaposlen pri naročniku,
  - vlogo člana revizijske skupine.
- 522.4 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo, ki ga je opravil član revizijske skupine.

## **RAZDELEK 523**

### **DELOVANJE KOT ČLAN UPRAVNEGA ODBORA ALI UPRAVE PRI NAROČNIKU REVIZIJE**

#### **Uvod**

- 523.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 523.2 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije povzroča nevarnosti pregledovanja lastnega dela in koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave**

- Z523.3** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme biti član upravnega odbora ali uprave podjetja pri naročniku revizije.

##### **Delovanje kot poslovni sekretar podjetja**

- Z523.4** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme biti sekretar družbe pri naročniku revizije, razen če:

- (a) tako prakso posebej dovolijo lokalni predpisi, strokovna pravila ali praksa;
- (b) poslovodstvo pripravi vse ustrezne odločitve;
- (c) so opravljene dolžnosti in naloge omejene na tiste, ki so rutinske ali administrativne narave, kot je priprava zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja.

- 523.4 G1 Položaj sekretarja družbe ima v različnih pravnih ureditvah različno vlogo. Njegove naloge segajo od administrativnih (kot sta upravljanje zaposlenih ter vodenje evidenc in registrov v družbi) do tako različnih, kot je zagotavljanje skladnosti s predpisi ali svetovanje o zadevah upravljanja družbe. Na splošno ta položaj pomeni tesno stopnjo povezanosti z organizacijo. In tako nastane nevarnost, če je partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži sekretar družbe pri naročniku revizije. (Več informacij o opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil za naročnika revizije, je v razdelku 600 *Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil za naročnika revizije.*)

## RAZDELEK 524

### ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU REVIZIJE

#### Uvod

- 524.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 524.2 Delovna razmerja pri naročniku revizije lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Vsi naročniki revizije

- 524.3 G1 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če je kateri izmed navedenih posameznikov član revizijske skupine ali partner v podjetju ali podjetju v mreži:
- član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije;
  - zaposleni na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

##### *Omejitve nekdanjega partnerja ali člana revizijske skupine*

- Z524.4** Podjetje mora zagotoviti, da ni bistvene povezave med podjetjem ali podjetjem v mreži in
- (a) nekdanjim partnerjem, ki se je pridružil naročniku revizije v podjetju, ali
  - (b) nekdanjim članom revizijske skupine, ki se je pridružil naročniku revizije, če se je naročniku revizije pridružil posameznik kot:
    - (i) član upravnega odbora ali uprave ali
    - (ii) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Bistvena povezava ostane med podjetjem ali podjetjem v mreži in posameznikom, če:

- (a) posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja ali podjetja v mreži, ki niso izvršena v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi;
  - (b) znesek, ki je dolgovan posamezniku, ni pomemben za podjetje ali podjetje v mreži;
  - (c) posameznik ne sodeluje ali navidezno ne sodeluje v poslovanju podjetja ali podjetja v mreži ali pri strokovnih nalogah.
- 524.4 G1 Celó če so izpolnjene zahteve odstavka Z524.4, še vedno lahko nastane nevarnost domačnosti ali ustrahovanja.
- 524.4 G2 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane tudi, če se je nekdanji partner podjetja ali podjetja v mreži pridružil organizaciji na enem od položajev, opisanih v odstavku 524.3 G1, in organizacija nato postane naročnica revizije v podjetju.
- 524.4 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
- vpletenost, ki jo bo imel posameznik v revizijski skupini;
- obdobje, ko je bil posameznik član revizijske skupine ali partner podjetja ali podjetja v mreži;
- nekdanji položaj posameznika v revizijski skupini, podjetju ali podjetju v mreži. Na primer, ali je bil posameznik odgovoren za ohranjanje rednega stika s poslovodstvom naročnika ali z njegovimi pristojnimi za upravljanje.

524.4 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- spreminjanje revizijskega načrta;
- dodeljevanje posameznikov revizijski skupini, ki imajo zadostne izkušnje glede na posameznika, ki se je pridružil naročniku;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo nekdanjega člana revizijske skupine.

*Člani revizijske skupine, ki začenjajo zaposlitev pri naročniku*

**Z524.5** Podjetje ali podjetje v mreži mora imeti usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da člani revizijske skupine obvestijo podjetje ali podjetje v mreži, kadar začenjajo pogajanja o zaposlitvi pri naročniku revizije.

524.5 G1 Nevarnost koristoljubja nastane, kadar član revizijske skupine sodeluje v revizijskem poslu, pri tem pa se zaveda, da se bo ali se bo lahko član revizijske skupine enkrat v prihodnosti pridružil naročniku.

524.5 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.

524.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda bistvene presoje, ki jih pripravi tak posameznik, ko je član skupine.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Ključni revizijski partnerji

**Z524.6** Če se posameznik, ki je bil ključni revizijski partner v zvezi z naročnikom revizije, ki je subjekt javnega interesa, pridruži naročniku kot:

- član upravnega odbora ali uprave ali
- zaposleni na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

je v skladu z odstavkom Z524.8 ogrožena neodvisnost, razen takrat, ko posameznik ni več ključni revizijski partner:

- naročnik revizije je izdal revidirane računovodske izkaze, ki pokrivajo obdobje, ki ni krajše od dvanajstih mesecev;
- posameznik ni bil član revizijske skupine v zvezi z revizijo teh računovodskih izkazov.



Višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja

**Z524.7** Če se posameznik, ki je bil višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja, pridruži naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa kot:

- (a) član upravnega odbora ali uprave ali
- (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

je v skladu z odstavkom Z524.8 ogrožena neodvisnost, razen če ni minilo dvanajst mesecev od takrat, ko je bil posameznik višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja.

Poslovne združitve

**Z524.8** Kot izjema od odstavkov Z524.6 in Z524.7 neodvisnost ni ogrožena, če se okoliščine, ki so določene v teh odstavkih, pojavijo kot rezultat poslovne združitve in:

- (a) ta oseba položaja ni sprejela zaradi načrtovane poslovne združitve;
- (b) so bile ugodnosti ali plačila, ki jih podjetje ali podjetje v mreži dolguje nekdanjemu partnerju, v celoti poravnane, razen tistih, ki so zagotovljene v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi, in noben znesek, ki ga podjetje ali podjetje v mreži dolguje partnerju, za to podjetje ali podjetje v mreži ni pomemben, kot je primerno;
- (c) nekdanji partner ne sodeluje ali navidezno ne sodeluje v poslovanju podjetja ali podjetja v mreži ali pri strokovnih nalogah;
- (d) podjetje razpravlja o položaju, ki ga je imel nekdanji partner pri naročniku revizije, pri pristojnih za upravljanje.

## **RAZDELEK 525**

### **ZAČASNA DODELITEV OSEBJA**

#### **Uvod**

- 525.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 525.2 Posojanje osebja naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 525.3 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči posojanje osebja podjetja ali podjetja v mreži naročniku revizije, vključujejo naslednje:
- izvajanje dodatnega pregleda dela, ki ga je opravilo izposojeno osebje, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
  - brez vključitve izposojenega osebja kot člana revizijske skupine lahko obravnava nevarnost domačnosti ali zagovarjanja;
  - brez dajanja odgovornosti za revizijo izposojenemu osebju za katero koli funkcijo ali nalogo, ki jo je osebje opravilo med začasno dodelitvijo osebja, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.
- 525.3 G2 Kadar posojanje osebja podjetja ali podjetja v mreži naročniku revizije povzroči nevarnost domačnosti in zagovarjanja, tako da se podjetje ali podjetje v mreži preveč poistoveti s pogledi in interesi posloводства, varovala pogosto niso na voljo.
- Z525.4** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme posojati osebja naročniku revizije, razen če se podjetje ali podjetje v mreži prepriča, da:
- (a) se taka pomoč zagotovi samo za kratko obdobje;
  - (b) tako osebje ne prevzame poslovske naloge in je naročnik revizije odgovoren za usmerjanje in nadzorovanje nalog osebja;
  - (c) je kakršna koli nevarnost za neodvisnost podjetja ali podjetja v mreži, ki izhaja iz strokovnih storitev, ki jih opravlja to osebje, odpravljena ali pa so uporabljena varovala za zmanjšanje take nevarnosti na sprejemljivo raven;
  - (d) tako osebje ne bo opravljal ali sodelovalo pri strokovnih storitvah, ki jih je podjetju ali podjetju v mreži prepovedano opravljati v skladu s kodeksom.

## **RAZDELEK 540**

### **DOLGOTRAJNA POVEZANOST OSEBJA (VKLJUČNO Z MENJAVANJEM PARTNERJEV) Z NAROČNIKOM REVIZIJE**

#### **Uvod**

- 540.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 540.2 Kadar je posameznik dlje časa vpleten v revizijski posel, lahko nastane nevarnost domačnosti in koristoljubja. Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Vsi naročniki revizije**

- 540.3 G1 Čep rav je razumevanje naročnika revizije in njegovega okolja temeljno za kakovost revizije, lahko nevarnost domačnosti nastane kot rezultat posameznikove dolgotrajne povezanosti kot člana revizijske skupine z:
- (a) naročnikom revizije in njegovim poslovanjem,
  - (b) višjim poslovodstvom naročnika revizije,
  - (c) računovodskimi izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje ali računovodske informacije, ki predstavljajo podlago za računovodske izkaze.
- 540.3 G2 Nevarnost koristoljubja lahko nastane kot rezultat posameznikovega strahu pred izgubo dolgoletnega naročnika ali interesa za ohranjanje tesnega osebnega razmerja s članom višjega posloводства ali pristojnimi za upravljanje. Taka nevarnost lahko neprimerno vpliva na posameznikovo presojo.
- 540.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:
- (a) v zvezi s posameznikom:
    - skupno dolžino razmerja posameznika z naročnikom, vključno s tem, ali je tako razmerje obstajalo, ko je bil posameznik v predhodnem podjetju;
    - kako dolgo je bil posameznik član delovne skupine za posel in vrsto opravljenih vlog;
    - obseg, v katerem višje poslovodstvo usmerja, pregleduje in nadzoruje delo posameznika;
    - obseg, v katerem ima posameznik zaradi delovne dobe posameznika sposobnost, da vpliva na izid revizije, na primer s sprejemom ključnih odločitev ali usmerjanjem dela članov delovne skupine za posel;
    - bližino posameznikovega osebnega razmerja z višjim poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje;
    - vrsto, pogostost in obseg medsebojnega vplivanja med posameznikom in višjim poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje;
  - (b) v zvezi z naročnikom revizije:

- vrsto ali kompleksnost naročnikovih vprašanj o računovodskem in finančnem poročanju in o tem, ali so se spremenili;
- ali obstajajo nedavne spremembe v višjem poslovdstvu ali pri pristojnih za upravljanje;
- ali obstajajo strukturne spremembe v naročnikovi organizaciji, ki vplivajo na vrsto, pogostost in obseg medsebojnega vplivanja, ki ga ima posameznik lahko z višjim poslovdstvom ali pristojnimi za upravljanje.

540.3 G4 Kombinacija dveh ali več dejavnikov lahko povečuje ali znižuje raven nevarnosti. Na primer, nevarnost domačnosti, ki sčasoma nastane z vedno tesnejšim razmerjem med posameznikom in članom višjega poslovdstva, bi se zmanjšala z odhodom tega člana višjega poslovdstva naročnika.

540.3 G5 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost domačnosti in koristoljubja, ki nastane zaradi posameznika, ki je daljši čas vpleten v revizijski posel, bi bila zamenjava posameznika v revizijski skupini.

540.3 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:

- spreminjanje vloge posameznika v revizijski skupini ali vrsto in obseg nalog, ki jih opravlja posameznik;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član revizijske skupine, da pregleda delo posameznika;
- opravljanje rednega neodvisnega notranjega ali zunanjega ocenjevanja kakovosti posla.

**Z540.4** Če se podjetje odloči, da lahko raven nastale nevarnosti obravnava samo z zamenjavo posameznika v revizijski skupini, mora podjetje določiti ustrezno obdobje, v katerem posameznik ne sme:

- biti član delovne skupine za revizijski posel,
- zagotoviti ocenjevanja kakovosti za revizijski posel,
- neposredno vplivati na izid revizijskega posla.

Obdobje mora biti dovolj dolgo, da dovoli obravnavanje nevarnosti domačnosti in koristoljubja. Pri subjektu javnega interesa veljajo tudi odstavki Z540.5 do Z540.20.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z540.5** V zvezi z revizijo subjekta javnega interesa posameznik v skladu z odstavki Z540.7 do Z540.9 ne sme nastopati v nobeni od naslednjih vlog ali v kombinaciji takih vlog v obdobju, daljšem od sedmih kumulativnih let (obdobje time-on – obdobje aktivnega delovanja):

- partner, zadolžen za posel,
- posameznik, imenovan kot odgovorna oseba za ocenjevanje kakovosti posla,
- druga ključna vloga revizijskega partnerja.

Po obdobju aktivnega delovanja (time-on) mora posamezniku v skladu z določbami v odstavkih Z540.11 do Z540.19 nastopiti obdobje mirovanja (cooling-off period).

**Z540.6** Pri izračunavanju obdobja aktivnega delovanja se štetje let ne sme ponovno začeti, razen če posameznik v krajšem obdobju preneha nastopati v eni izmed vlog v odstavku

Z540.5(a) do (c). To krajše obdobje je zaporedno obdobje, enako najmanj obdobju mirovanja, določenemu v skladu z odstavki Z540.11 do Z540.13, kot to velja za vlogo, ki jo je posameznik opravljal v letu neposredno pred prenehanjem take udeležbe.

540.6 G1 Na primer, pri posamezniku, ki je bil štiri leta zaposlen kot partner, zadolžen za posel, sledijo tri leta, ko lahko deluje le kot ključni revizijski partner pri istem revizijskem poslu (skupno sedem let). Potem pa mora imeti posameznik obdobje mirovanja v skladu z odstavkom Z540.14.

**Z540.7** Kot izjema od odstavka Z540.5 se lahko ključnim revizijskim partnerjem, katerih kontinuiteta je posebej pomembna za kakovost revizije, zaradi nepredvidenih okoliščin zunaj nadzora podjetja in s soglasjem pristojnih za upravljanje, v redkih primerih dovoli, da kot ključni revizijski partnerji delajo še dodatno leto, dokler se nevarnost za neodvisnost ne odpravi ali zmanjša na sprejemljivo raven.

540.7 G1 Na primer, ključni revizijski partner lahko ostane v tej vlogi v revizijski skupini še dodatno leto v okoliščinah, v katerih zaradi nepredvidenih dogodkov zahtevana zamenjava ni bila mogoča, kot bi bil lahko primer zaradi hude bolezni predvidenega partnerja, zadolženega za posel. V takih okoliščinah bo to vključevalo podjetje, ki s pristojnimi za upravljanje razpravlja o razlogih, zakaj načrtovane zamenjave ni mogoče izvesti, in o potrebi po varovalih za znižanje nastale nevarnosti.

**Z540.8** Če naročnik revizije postane subjekt javnega interesa, mora podjetje pri določanju časa zamenjave upoštevati obdobje, ko je posameznik pri naročniku revizije delal kot ključni revizijski partner, preden je naročnik postal subjekt javnega interesa. Če je posameznik pri naročniku revizije delal kot ključni revizijski partner pet let ali manj, ko naročnik postane subjekt javnega interesa, je število let, ko posameznik lahko dela za naročnika v tej vlogi pred zamenjavo pri poslu, sedem let minus število let, ko je že delal. Kot izjema od odstavka Z540.5 velja, če je posameznik delal za naročnika revizije kot ključni revizijski partner šest ali več kumulativnih let. Če naročnik postane subjekt javnega interesa, lahko s soglasjem pristojnih za upravljanje nadaljuje kot ključni revizijski partner največ dve dodatni leti, preden se ga zamenja.

**Z540.9** Kadar ima podjetje samo nekaj ljudi s potrebnim znanjem in izkušnjami, ki delujejo kot ključni revizijski partnerji pri reviziji subjekta javnega interesa, zamenjava ključnih revizijskih partnerjev morda ne bo mogoča. Kot izjema od odstavka Z540.5 velja, če neodvisni regulativni organ v ustrezni pravni ureditvi v teh okoliščinah določi izjemo glede zamenjave partnerja, lahko posameznik ostane ključni revizijski partner več kot sedem let. Seveda ob pogoju, da je neodvisni regulativni organ določil druge zahteve, ki jih je treba uporabiti, kot je čas, do kdaj je lahko ključni revizijski partner izvzet iz zamenjave ali rednega neodvisnega zunanega pregleda.

Drugi premisleki v zvezi z obdobjem aktivnega delovanja

**Z540.10** Pri ovrednotenju nevarnosti, ki nastane zaradi dolgotrajne povezanosti posameznika z revizijskim poslom, mora podjetje še posebej premisliti o prevzetih vlogah in času posameznikove povezanosti z revizijskim poslom, preden posameznik postane ključni revizijski partner.

540.10 G1 Obstajajo lahko situacije, ko podjetje pri uporabi konceptualnega okvira sklene, da za posameznika, ki je ključni revizijski partner, ni primerno, da nadaljuje v tej vlogi, čeprav je čas delovanja v vlogi ključnega revizijskega partnerja krajši od sedmih let.

Obdobje mirovanja

**Z540.11** Če je posameznik deloval kot partner, zadolžen za posel, sedem let, mora obdobje mirovanja trajati pet zaporednih let.

**Z540.12** Če je posameznik imenovan za ocenjevanje kakovosti posla in je v tej vlogi deloval sedem kumulativnih let, mora obdobje mirovanja trajati tri zaporedna leta.

**Z540.13** Če je posameznik deloval kot ključni revizijski partner, ki ni imel vloge, opisane v odstavkih Z540.11 in Z540.12, sedem kumulativnih let, mora obdobje mirovanja trajati dve zaporedni leti.

540.13 G1 Zahteve za menjavo partnerja v tem razdelku se razlikujejo in ne spreminjajo obdobja mirovanja, ki ga zahteva MSUK 2 kot pogoj za primernost, preden lahko partner zadolžen za posel, prevzame vlogo ocenjevalca kakovosti posla (glej odstavke 325.8 G4).

Delovanje v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja

**Z540.14** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja in partnerja, zadolženega za posel, mora obdobje mirovanja trajati pet zaporednih let.

**Z540.15** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja in ključnega revizijskega partnerja, odgovornega za ocenjevanje kakovosti posla, mora v skladu z odstavkom Z540.16(a) obdobje mirovanja trajati tri zaporedna leta.

**Z540.16** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let v času aktivnega delovanja deloval v kombinaciji partnerja, zadolženega za posel, in vlogah ocenjevanja kakovosti posla, mora obdobje mirovanja:

- (a) kot izjema od odstavka Z540.15 trajati pet zaporednih let, če je bil posameznik tri leta ali več let partner, zadolžen za posel;
- (b) tri zaporedna leta v primeru druge kombinacije.

**Z540.17** Če je posameznik deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja, ki niso vloge, obravnavane v odstavkih Z540.14 do Z540.16, mora obdobje mirovanja trajati dve zaporedni leti.

Delovanje v predhodnem podjetju

**Z540.18** Pri določanju števila let, ko je bil posameznik ključni revizijski partner, kot je navedeno v odstavku Z540.5, mora dolžina razmerja, kjer je ustrezno, vključevati čas, ko je bil posameznik ključni revizijski partner v tem poslu v predhodnem podjetju.

Krajše obdobje mirovanja, ki ga določi zakon ali drug predpis

**Z540.19** Kadar zakonodajni ali regulativni organ (ali organizacija, ki jo pooblasti ali prizna tak zakonodajni ali regulativni organ) določi obdobje mirovanja za partnerja, zadolženega za posel, ki je krajše od petih zaporednih let, se tako obdobje petih zaporednih let, določeno v odstavkih Z540.11, Z540.14 in Z540.16(a), zamenja za določeno obdobje mirovanja ali obdobje treh let, odvisno od tega, katero od teh obdobj je daljše, pod pogojem, da veljavno obdobje aktivnega delovanja ne presega sedem let.

Omejitve pri dejavnosti v obdobju mirovanja

**Z540.20** Med ustreznim obdobjem mirovanja:

- (a) posameznik ne sme biti član delovne skupine za posel ali zagotoviti ocenjevanja kakovosti posla za revizijski posel;
- (b) se posameznik ne sme posvetovati z delovno skupino za posel ali naročnikom v zvezi s tehničnimi vprašanji ali vprašanji, ki so specifična za določeno panogo,

transakcijami ali dogodki, ki vplivajo na revizijski posel (ki niso razprave z delovno skupino za posel, omejene na opravljanje dela ali sprejete sklepe v zadnjem letu posameznikovega obdobja aktivnega delovanja, kjer to ostaja primerno za revizijo);

- (c) posameznik ne more biti odgovoren za vodenje ali koordinacijo storitev, ki jih zagotovi podjetje ali podjetje v mreži za naročnika revizije, ali za nadzorovanje razmerja podjetja ali podjetja v mreži pri naročniku revizije;
- (d) posameznik ne sme prevzeti nove druge vloge ali naloge, ki zgoraj ni omenjena, v zvezi z naročnikom revizije, vključno z opravljanjem storitev, ki ne dajejo zagotovil, katerih posledica bi bila za posameznika, da:
  - (i) bistveno ali pogosto vpliva na višje poslovodstvo ali pristojne za upravljanje,
  - (ii) neposredno vpliva na izid revizijskega posla.

540.20 G1 Določbe odstavka Z540.20 niso namenjene temu, da bi posamezniku preprečile prevzem vodstvene vloge v podjetju ali podjetju v mreži, kot je vloga višjega ali poslovodnega partnerja (izvršnega direktorja ali njemu enakovrednega).

## **RAZDELEK 600**

### **OPRAVLJANJE STORITEV, KI NE DAJEJO ZAGOTOVIL, ZA NAROČNIKA REVIZIJE**

#### **Uvod**

- 600.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 600.2 Podjetja in podjetja v mreži lahko v skladu s svojimi veščinami in poglobljenim znanjem zagotavljajo celo vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil naročnikom revizije. Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli in neodvisnostjo.
- 600.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije. Naslednji podrazdelki določajo posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki so ustrezni, kadar podjetje ali podjetje v mreži zagotavlja določene vrste storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije in navajajo vrste nevarnosti, ki bi lahko pri tem nastale.
- 600.4 Nekateri podrazdelki vključujejo zahteve, ki podjetju ali podjetju v mreži izrecno prepovedujejo opravljanje določenih storitev za naročnika revizije, ker nastale nevarnosti ni mogoče odpraviti in ker ni mogoče uporabiti varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 600.5 Nove poslovne prakse, razvoj finančnih trgov in spremembe v tehnologiji so nekateri dogodki, zaradi katerih je nemogoče sestaviti vseobsegajoč seznam storitev, ki ne dajejo zagotovil, ki bi jih podjetja in podjetja v mreži lahko opravljala za naročnika revizije. Konceptualni okvir in splošne določbe v tem razdelku se uporabljajo, kadar podjetje predlaga naročniku, da opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za katero ni posebnih zahtev in gradiva za uporabo.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

*Določbe v zakonih in drugih predpisih, ki se nanašajo na storitve, ki ne dajejo zagotovil*

- 600.6 G1 V odstavkih Z100.6 do 100.7 G1 so določene zahteve in gradivo za uporabo, ki se nanašajo na skladnost s kodeksom. Če v pravni ureditvi obstajajo zakoni in drugi predpisi, ki se nanašajo na opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije in se razlikujejo od tistih, ki so navedeni v tem razdelku, ali jih presegajo, se morajo podjetja, ki opravljajo storitve, ki ne dajejo zagotovil, za katere veljajo take določbe, teh razlik zavedati in ravnati v skladu s strožjimi določbami.

*Nevarnost prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil*

- 600.7 G1 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, obstaja nevarnost, da bo podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodsko nalogo, razen če se podjetje ali podjetje v mreži prepriča, da so bile izpolnjene zahteve iz odstavka Z400.14.

*Sprejem posla za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil*

- Z600.8** Preden podjetje ali podjetje v mreži sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, mora podjetje uporabiti konceptualni okvir, da ugotovi, ovrednoti in obravnava vsako nevarnost za neodvisnost, ki bi lahko nastala z



opravljanjem te storitve.

## Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti

### *Vsi naročniki revizije*

- 600.9 G1 Opis kategorij nevarnosti, ki lahko nastane, ko podjetje ali podjetje v mreži opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, je naveden v odstavku 120.6 G3.
- 600.9 G2 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje različne vrste nevarnosti, ki bi lahko nastala pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, in za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto, obseg, predvideno uporabo in namen storitve;
  - način opravljanja storitve, na primer osebje, ki bo sodelovalo, in njegova lokacija;
  - pravno in regulativno okolje, v katerem se storitev opravlja;
  - ali je naročnik subjekt javnega interesa;
  - raven strokovnega znanja in izkušenj vodstva in zaposlenih naročnika glede na vrsto opravljene storitve;
  - obseg, v katerem naročnik določa bistvene zadeve presoje (glej odstavke Z400.13 do Z400.14);
  - ali bo izid storitve vplival na računovodske evidence ali zadeve, ki se odražajo v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, in če je tako:
    - obseg, v katerem bo izid storitve pomembno vplival na računovodske izkaze,
    - stopnja pristranskosti pri določanju ustreznih zneskov ali obravnave teh zadev, ki se odražajo v računovodskih izkazih;
  - vrsto in obseg morebitnega vpliva storitve na sisteme, ki ustvarjajo informacije, ki so bistveni del naročnikovih:
    - računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,
    - notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju;
  - stopnjo zanašanja na izid storitve kot del revizije;
  - honorar, ki se nanaša na opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil.
- 600.9 G3 Podrazdelki 601 do 610 vključujejo primere dodatnih dejavnikov, ki so pomembni pri prepoznavanju nevarnosti za neodvisnost, nastalih zaradi opravljanja nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, in pri ocenjevanju ravni take nevarnosti.

### Pomembnost v zvezi z računovodskimi izkazi

- 600.10 G1 Pomembnost je dejavnik, ki je pomemben pri ovrednotenju nevarnosti, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije. Podrazdelki 601 do 610 se nanašajo na pomembnost v zvezi z računovodskimi izkazi revizijskega naročnika. Pojem pomembnosti v zvezi z revizijo obravnava MSR 320, *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, v zvezi s preiskavo pa MSP 2400 (prenovljen), *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Določitev pomembnosti vključuje strokovno presojo, nanjo pa vplivajo količinski in kakovostni dejavniki. Nanjo vplivajo tudi zaznave potreb uporabnikov po finančnih informacijah.
- 600.10 G2 Kadar kodeks izrecno prepoveduje opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati te storitve, ne glede na

pomembnost izida ali izidov storitve, ki ne daje zagotovil, na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Zagotavljanje nasvetov in priporočil

600.11 G1 Svetovanje in zagotavljanje priporočil lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela. Ali dajanje nasvetov in priporočil ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela, je treba ugotoviti na podlagi ugotovitve iz odstavka Z600.14. Če naročnik revizije ni subjekt javnega interesa in je ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela, mora podjetje uporabiti konceptualni okvir za ovrednotenje in obravnavo nevarnosti. Če je naročnik revizije subjekt javnega interesa, se uporabljata odstavka Z600.16 in Z600.17.

Več storitev, ki ne dajejo zagotovil, opravljenih za istega naročnika revizije

**Z600.12** Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravlja več storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije, mora podjetje proučiti, ali poleg nevarnosti, ki jo ustvarja vsaka storitev posebej, skupni učinek takih storitev ustvarja ali vpliva na nevarnost za neodvisnost.

600.12 G1 Poleg odstavka 600.9 G2 so dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti za neodvisnost, ki jih podjetje ustvari, kadar za naročnika revizije opravi več storitev, ki ne dajejo zagotovil, lahko vključujejo tudi dejstvo ali:

- skupni učinek opravljanja več storitev poveča raven nevarnosti, ki jo povzroči vsaka storitev, in je ocenjena posamično;
- skupni učinek opravljanja več storitev poveča raven nevarnosti, ki izhaja iz celotnega razmerja z naročnikom revizije.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

600.13 G1 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, lahko nastane nevarnost, da bo podjetje revidiralo svoje delo ali delo podjetja v mreži, s čimer bo nastala nevarnost pregledovanja lastnega dela. Nevarnost pregledovanja lastnega dela je nevarnost, da podjetje ali podjetje v mreži ne bo ustrezno ovrednotilo izidov predhodne presoje ali dejavnosti, ki jo je opravil posameznik v podjetju ali podjetju v mreži kot del storitve, ki ne daje zagotovil, na katero se bo revizijska skupina zanesla pri oblikovanju presoje kot dela revizije.

**Z600.14** Preden podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ugotovi, ali bi opravljanje te storitve, lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela, tako da ovrednoti, ali obstaja nevarnost, da:

- (a) bodo izidi storitve del računovodskih evidenc, notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ali bodo nanje vplivali;
- (b) bo revizijska skupina med revizijo teh računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ovrednotila ali se zanašala na kakršne koli sodbe ali dejavnosti, ki jih je podjetje ali podjetje v mreži opravilo pri opravljanju storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

600.15 G1 Kadar je naročnik revizije subjekt javnega interesa, imajo deležniki večja pričakovanja glede neodvisnosti podjetja. Ta povečana pričakovanja so pomembna za preizkus razumne in obveščene tretje osebe, ki se uporablja za ovrednotenje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa.

600.15 G2 Kadar opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, ustvari nevarnost pregledovanja lastnega dela, te nevarnosti ni mogoče odpraviti in ni mogoče uporabiti varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo

raven.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z600.16** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje te storitve lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje (glej odstavka 600.13 G1 in Z600.14).

Zagotavljanje nasvetov in priporočil

**Z600.17** Kot izjemo glede na odstavke Z600.16 lahko podjetje ali podjetje v mreži zagotavlja nasvete in priporočila naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, v zvezi z informacijami ali zadevami, ki se pojavijo med revizijo, pod pogojem, da podjetje:

(a) ne prevzame poslovske naloge (glej odstavka Z400.13 in Z400.14) in

(b) uporablja konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in odpravljanje nevarnosti za neodvisnost, razen nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki bi lahko nastala z zagotavljanjem takega svetovanja.

600.17 G1 Primeri nasvetov in priporočil, ki se lahko zagotovijo v zvezi z informacijami ali zadevami, ki se pojavijo med revizijo, vključujejo:

- svetovanje o računovodskih standardih ali usmeritvah in zahtevah glede razkritja v računovodskih izkazih;
- svetovanje o ustreznosti finančnega in računovodskega kontroliranja ter metodah, uporabljenih pri določanju navedenih zneskov v računovodskih izkazih in z njimi povezanih razkritij;
- predlaganje popravljalnih knjižb, ki izhajajo iz revizijskih ugotovitev;
- obravnavo ugotovitev o notranjem kontroliranju pri računovodskem poročanju in procesih ter priporočanje izboljšav;
- razpravljanje o tem, kako rešiti težave pri usklajevanju računov;
- svetovanje o skladnosti z računovodskimi usmeritvami skupine.

*Obravnavanje nevarnosti*

Vsi naročniki revizije

600.18 G1 Odstavki Z120.10 do 120.10 G2 vključujejo zahtevo in gradivo za uporabo, ki so pomembni pri obravnavanju nevarnosti za neodvisnost, vključno z opisom varoval.

600.18 G2 Nevarnost za neodvisnost, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ali več storitev za naročnika revizije, se razlikuje glede na dejstva in okoliščine revizijskega posla ter vrsto storitve. Takšna nevarnost se lahko obravnava z uporabo varoval ali s prilagoditvijo obsega predlagane storitve.

600.18 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve;
- pridobitev predhodnega potrdila o izidu storitve od ustreznega organa (na primer davčnega organa).

600.18 G4 Varovala morda ne bodo na voljo, da bi zmanjšali nevarnost, ki jo ustvari opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije na sprejemljivo raven. V takem primeru uporaba konceptualnega okvira zahteva, da podjetje ali podjetje v mreži:

- (a) prilagodi obseg predlagane storitve, da odpravi okoliščine, ki ustvarjajo nevarnost;
- (b) zavrne ali konča storitev, ki ustvarja nevarnost, ki je ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven;
- (c) konča revizijski posel.

*Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje v zvezi s storitvami, ki ne dajejo zagotovil*

Vsi naročniki revizije

600.19 G1 Odstavka 400.40 G1 in 400.40 G2 sta pomembna za komuniciranje podjetja s pristojnimi za upravljanje v zvezi z opravljanjem storitev, ki ne dajejo zagotovil.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

600.20 G1 Odstavki Z600.21 do Z600.23 zahtevajo, da podjetje komunicira s pristojnimi za upravljanje subjekta javnega interesa, preden podjetje ali podjetje v mreži opravi storitve, ki ne dajejo zagotovil, za organizacije znotraj korporacijske strukture, katere del je subjekt javnega interesa, kar bi lahko ogrozilo neodvisnost podjetja od subjekta javnega interesa. Namen komuniciranja je omogočiti pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa učinkovit nadzor nad neodvisnostjo podjetja, ki revidira računovodske izkaze tega subjekta javnega interesa.

600.20 G2 Da bi olajšali izpolnjevanje takih zahtev, se lahko podjetje s pristojnimi za upravljanje subjekta javnega interesa dogovori o postopku, ki obravnava, kdaj in s kom bo podjetje komuniciralo. Takšen postopek lahko:

- vzpostavi pravila za posredovanje informacij o predlagani storitvi, ki ne daje zagotovil, ki je lahko na podlagi posameznega posla, na podlagi splošne politike ali na kateri koli drugi dogovorjeni podlagi;
- določi organizacije, za katere bi se pravila uporabljala, kar bi lahko vključevalo druge subjekte javnega interesa v strukturi podjetja;
- opredeli vse storitve, ki se lahko opravljajo za organizacije iz odstavka Z600.21 brez posebne odobritve pristojnih za upravljanje, če se ti v okviru splošne usmeritve strinjajo, da te storitve niso prepovedane v skladu s tem razdelkom in ne bi ogrozile neodvisnosti podjetja ali bi bila nevarnost na sprejemljivi ravni, če bi se pojavila;
- določi, kako so pristojni za upravljanje več subjektov javnega interesa v isti korporacijski strukturi določili, da se pristojnost za odobravanje storitev razdeli;
- določi pravila, ki jih je treba uporabiti, kadar je zagotavljanje informacij, ki jih pristojni za upravljanje potrebujejo, da ocenijo, ali bi predlagana storitev lahko ogrozila neodvisnost podjetja, prepovedano ali omejeno s strokovnimi standardi, zakoni ali drugimi predpisi ali bi lahko povzročilo razkritje občutljivih ali zaupnih informacij;
- navaja, kako se lahko rešijo morebitna vprašanja, ki niso zajeta v postopku.

**Z600.21** Preden podjetje, ki revidira računovodske izkaze subjekta javnega interesa, ali podjetje v mreži, sprejme posel za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za:

- (A) ta subjekt javnega interesa;
- (B) organizacijo, ki neposredno ali posredno obvladuje ta subjekt javnega interesa, ali
- (C) organizacijo, ki jo ta subjekt javnega interesa neposredno ali posredno obvladuje, mora podjetje, razen če ni že obravnavano pri vzpostavitvi postopka, dogovorjenega s pristojnimi za upravljanje:

- (a) obvestiti osebe, zadolžene za upravljanje subjekta javnega interesa, da je podjetje ugotovilo, da opravljanje storitve:
  - (i) ni prepovedano in
  - (ii) ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja kot revizorja subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, da bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven;
- (b) zagotovi pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa informacije, ki jim omogočajo, da na podlagi informacij ocenijo vpliv opravljanja storitve na neodvisnost podjetja.

600.21 G1 Primeri informacij, ki jih je mogoče zagotoviti pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa v zvezi z določeno storitvijo, ki ne daje zagotovil, vključujejo:

- vrsto in obseg storitve, ki jo je treba opraviti;
- osnovo in znesek predlaganega honorarja;
- podlago za oceno podjetja, da je nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, ukrepe, ki jih bo podjetje ali podjetje v mreži sprejelo za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti za neodvisnost na sprejemljivo raven, če je podjetje ugotovilo kakršno koli nevarnost za neodvisnost, ki bi jo lahko povzročilo opravljanje predlagane storitve;
- dejstvo, ali skupni učinek opravljanja več storitev ustvarja nevarnost za neodvisnost ali spreminja raven predhodno ugotovljene nevarnosti.

**Z600.22** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev, ki ne dajejo zagotovil, za nobeno organizacijo iz odstavka Z600.21, razen če so se pristojni za upravljanje subjekta javnega interesa strinjali bodisi v okviru postopka, dogovorjenega s pristojnimi za upravljanje, bodisi v zvezi z določeno storitvijo s:

- (a) sklepom podjetja, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja kot revizorja subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, da bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven;
- (b) opravljanjem te storitve.

**Z600.23** Kot izjema glede na odstavka Z600.21 in Z600.22, kadar veljavni strokovni standardi, zakoni ali drugi predpisi podjetju prepovedujejo, da bi zagotovilo informacije o predlagani storitvi, ki ne daje zagotovil, pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa, ali kadar bi zagotovitev takih informacij povzročila razkritje občutljivih ali zaupnih informacij, lahko podjetje zagotovi predlagano storitev, če

- (a) zagotovi take informacije, kot jih lahko, ne da pri tem kršilo svoje zakonske ali poklicne obveznosti;
- (b) obvesti pristojne za upravljanje subjekta javnega interesa, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja s strani subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, če pa ni, bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven;
- (c) pristojni za upravljanje ne nasprotujejo sklepu podjetja iz točke (b).

**Z600.24** Podjetje ali podjetje v mreži po upoštevanju vseh zadev, ki so jih izpostavili pristojni za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa ali organizacija iz odstavka Z600.21, ki je prejemnik predlagane storitve, zavrne storitev, ki ne daje zagotovil ali podjetje konča revizijski posel, če:

- (a) podjetje ali podjetje v mreži ne sme zagotoviti nobenih informacij pristojnim za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, razen če se takšna

situacija obravnava v postopku, o katerem so se predhodno dogovorili s pristojnimi za upravljanje; ali

- (b) se osebe, zadolžene za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, ne strinjajo z ugotovitvijo podjetja, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja s strani naročnika ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven.

*Naročnik revizije, kasneje postane subjekt javnega interesa*

**Z600.25** Storitev, ki ne daje zagotovil, ki jo je podjetje ali podjetje v mreži trenutno ali prej opravilo za naročnika revizije, ogroža neodvisnost podjetja, ko naročnik postane subjekt javnega interesa, razen če:

- (a) je prejšnja storitev, ki ne daje zagotovil, v skladu z določbami tega razdelka, ki se nanašajo na naročnike revizije, ki niso subjekti javnega interesa;
- (b) se trenutno potekajoče storitve, ki niso dovoljene po tem razdelku za naročnike revizije, ki so subjekti javnega interesa, končajo, preden naročnik postane subjekt javnega interesa, ali če to ni mogoče, čim prej po tem, ko to postane izvedljivo;
- (c) se podjetje in pristojni za upravljanje naročnika, ki postane subjekt javnega interesa, dogovorijo in sprejmejo nadaljnje ukrepe za odpravo vsake nevarnosti za neodvisnost, ki ni na sprejemljivi ravni.

600.25 G1 Primeri ukrepov, ki jih podjetje lahko priporoči naročniku revizije, zajemajo vključitev drugega podjetja, da:

- po potrebi pregleda ali ponovno opravi prizadeto revizijsko delo,;
- po potrebi ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovil, ali ponovno izvedbo storitve, ki ne daje zagotovil, da lahko drugo podjetje prevzame odgovornost za storitev.

*Premisleki glede določenih povezanih organizacij*

**Z600.26** Ta razdelek vključuje zahteve, ki podjetjem in podjetjem v mreži prepovedujejo opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije. Kot izjemo od teh zahtev in zahteve iz odstavka Z400.13 lahko podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodske naloge ali opravi nekatere storitve, ki ne dajejo zagotovil, ki bi bile sicer prepovedane, naslednjim povezanim organizacijam naročnika, o čigar računovodskih izkazih bo podjetje izrazilo mnenje:

- (a) organizaciji, ki neposredno ali posredno obvladuje naročnika;
- (b) organizaciji z neposrednim finančnim interesom pri naročniku, če ta organizacija bistveno vpliva na naročnika in je delež pri naročniku za to organizacijo pomemben;
- (c) organizaciji, ki se jo skupno obvladuje z naročnikom, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
  - (i) podjetje ali podjetje v mreži ne izrazi mnenja o računovodskih izkazih povezane organizacije;
  - (ii) podjetje ali podjetje v mreži ne prevzame neposrednih ali posrednih poslovdskih nalog za organizacijo, o računovodskih izkazih katere bo podjetje izrazilo mnenje;
  - (iii) storitve ne povzročajo nevarnosti pregledovanja lastnega dela;
  - (v) podjetje obravnava drugo nevarnost, ki nastane pri opravljanju takih storitev, ki niso na sprejemljivi ravni.

## Dokumentacija

- 600.27 G1 Dokumentacija sklepov podjetja glede skladnosti s tem razdelkom v skladu z odstavkoma Z400.60 in 400.60 G1 lahko vključuje:
- ključne elemente razumevanja podjetja o vrsti storitve, ki ne daje zagotovil, in o tem, ali in kako lahko storitev vpliva na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
  - vrsto nevarnosti za neodvisnost, ki nastane z opravljanjem storitve za naročnika revizije, vključno s tem, ali bodo izidi storitve predmet revizijskih postopkov;
  - obseg vpletenosti posloводства v zagotavljanje in nadziranje predlagane storitve, ki ne daje zagotovil;
  - vsa uporabljena varovala ali druge ukrepe, sprejete za obravnavo nevarnosti za neodvisnost;
  - utemeljitev ugotovitve (sklepa) podjetja, da storitev ni prepovedana in da je vsaka ugotovljena nevarnost za neodvisnost na sprejemljivi ravni;
  - ukrepe, sprejete za uskladitev z odstavki Z600.21 do Z600.23, v zvezi z opravljanjem predlagane storitve, ki ne daje zagotovil, za organizacije iz odstavka Z600.21.

## PODRAZDELEK 601 – RAČUNOVODSKE IN KNJIGOVODSKE STORITVE

### Uvod

- 601.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravljajo računovodske in knjigovodske storitve.

### Zahteve in gradivo za uporabo

#### Splošno

- 601.2 G1 Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z veljavnim okvirom računovodskega poročanja. Ta odgovornost vključuje:
- določanje računovodskih usmeritev in računovodskega obravnavanja v skladu s temi usmeritvami;
  - pripravljane ali spreminjanje izvornih dokumentov ali izvornih podatkov v elektronski ali drugi obliki, ki dokazujejo nastanek posla. Primeri vključujejo:
    - naročila za nabavo,
    - evidence delovnega časa,
    - naročila strank;
  - pripravljane ali spreminjanje vnosov v dnevnik;
  - določanje ali potrjevanje klasifikacij kontov za transakcije.

#### Opis storitve

- 601.3 G1 Računovodske in knjigovodske storitve obsegajo širok razpon storitev, vključno s:
- pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov,
  - evidentiranjem transakcij,

- zagotavljanjem storitev obračuna plač,
- reševanjem težav pri usklajevanju računov,
- pretvarjanjem obstoječih računovodskih izkazov iz enega okvira računovodskega poročanja v drugega.

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja računovodskih in knjigovodskih storitev**

#### *Vsi naročniki revizije*

601.4 G1 Opravljanje računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

#### *Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

**Z601.5** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključno s pripravo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ali finančnih informacij, ki so podlaga za take računovodske izkaze, razen če:

- (a) so storitve rutinske ali mehanske narave in
- (b) podjetje obravnava vsako nevarnost, ki ni na sprejemljivi ravni.

601.5 G1 Računovodske in knjigovodske storitve, ki so rutinske ali mehanske narave:

- (a) vključujejo informacije, podatke ali gradivo, v zvezi s katerimi je naročnik sprejel kakršne koli presoje ali odločitve, ki bi bile lahko potrebne, in
- (b) zahtevajo malo ali ne potrebujejo strokovne presoje.

601.5 G2 Primeri storitev, ki se lahko štejejo za rutinske ali mehanske, vključujejo:

- pripravljane izračunov za plačilne liste in poročil na podlagi izvernih podatkov naročnika za naročnikovo odobritev in plačilo;
- knjiženje ponavljajočih se transakcij, katerih zneski se zlahka določijo iz izvernih dokumentov ali izvernih podatkov, kot je na primer račun za javne storitve, za katere je naročnik določil ali odobril ustrezno razvrstitev po kontih;
- izračunavanje amortizacije za osnovna sredstva, ko naročnik določi računovodsko usmeritev in oceni dobo koristnosti in preostale vrednosti;
- knjiženje transakcij, ki jih je naročnik kodiral v glavni knjigi;
- knjiženje postavk, ki jih je odobril naročnik, v bruto bilanco;
- pripravljane računovodskih izkazov na podlagi informacij v bruto bilanci, ki jo je odobril naročnik, in pripravljane in s tem povezanih pojasnil na podlagi evidenc, ki jih je odobril naročnik.

Podjetje ali podjetje v mreži lahko opravlja take storitve za naročnike revizije, ki niso subjekti javnega interesa, če podjetje ali podjetje v mreži izpolnjuje zahteve iz odstavka Z400.14, da zagotovi, da v zvezi s storitvijo ne prevzame poslovodskih nalog, in zahtevo iz odstavka Z601.5(b).

601.5 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, nastale pri opravljanju računovodskih in knjigovodskih storitev rutinske ali mehanske narave za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve;



- zadolžitev primerneга ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z601.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa.

**Z601.7** Kot izjemo od odstavka Z601.6 lahko podjetje ali podjetje v mreži pripravi obvezne računovodske izkaze za povezano organizacijo naročnika revizije subjekta javnega interesa, ki je vključen v pododstavek (c) ali (d) opredelitve povezane organizacije, če

- (a) je bilo izdano revizijsko poročilo o skupinskih računovodskih izkazih subjekta javnega interesa;
- (b) podjetje ali podjetje v mreži ne prevzame poslovodskih nalog in uporablja konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost;
- (c) podjetje ali podjetje v mreži ne pripravlja računovodskih evidenc, ki so podlaga za obvezne računovodske izkaze povezane organizacije, in ti računovodski izkazi temeljijo na informacijah, ki jih je odobril naročnik;
- (d) zakonsko predpisani računovodski izkazi povezane organizacije ne bodo podlaga za prihodnje skupinske računovodske izkaze tega subjekta javnega interesa.

## **PODRAZDELEK 602 – ADMINISTRATIVNE STORITVE**

### **Uvod**

602.1 Poleg posebnega gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru pri opravljanju administrativnih storitev.

### **Gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

602.2 G1 Administrativne storitve vključujejo pomoč naročnikom pri njihovih rutinskih ali mehanskih nalogah pri običajnem poslovanju.

602.2 G2 Primeri administrativnih storitev vključujejo:

- obdelavo besedil ali oblikovanje dokumentov,
- pripravo upravnih in zakonskih obrazcev za odobritev naročnika,
- predložitev takih obrazcev po navodilih naročnika,
- spremljanje zakonskih datumov vložitve in obveščanje naročnika revizije o teh datumih.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja administrativnih storitev**

*Vsi naročniki revizije*

602.3 G1 Opravljanje administrativnih storitev za naročnika revizije običajno ne predstavlja nevarnosti, če so take storitve pisarniške narave in zahtevajo malo ali ne zahtevajo strokovne presoje.

## **PODRAZDELEK 603 – STORITVE OCENJEVANJA VREDNOSTI**

### **Uvod**

603.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravljajo storitve ocenjevanja vrednosti.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

- 603.2 G1 Ocenjevanje vrednosti obsega pripravo predpostavk o prihodnjem razvoju, uporabo ustreznih metodologij in tehnik ter kombinacijo obojega za izračun določene vrednosti, ali razpon vrednosti za sredstvo, obveznost ali organizacijo kot celoto ali njegov del.
- 603.2 G2 Če se podjetje ali podjetje v mreži zaprosi, da opravi ocenjevanje vrednosti, ki bi pomagalo naročniku revizije pri izpolnjevanju obveznosti v zvezi z davčnim poročanjem ali davčnim načrtovanjem, in izidi ocenjevanja vrednosti nimajo neposrednega učinka na računovodske evidence ali računovodske izkaze drugače kot z računovodskimi vpisi, povezanimi z davki, veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz odstavkov 604.17 G1 do 604.19 G1, ki se nanašajo na take storitve.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev ocenjevanja vrednosti**

Vsi naročniki revizije

- 603.3 G1 Opravljanje storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšna storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.
- 603.3 G2 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali nevarnost zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje storitev ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, in pri ocenjevanju ravni take nevarnosti, so:
- uporaba in namen poročila o ocenjevanju vrednosti;
  - dejstvo, ali bo poročilo o ocenjevanju vrednosti javno objavljeno;
  - obseg, v katerem je metodologija ocenjevanja vrednosti podprta z zakonom ali drugim predpisom, drugim precedensom ali uveljavljeno prakso;
  - obseg vključenosti naročnika v določanje in odobritev metodologije ocenjevanja vrednosti in drugih bistvenih zadev za presojo;
  - stopnja pristranskosti, ki je del postavke ocenjevanja vrednosti in vključuje standardne ali uveljavljene metodologije;
  - mnenje, ali bo imelo ocenjevanje vrednosti pomemben učinek na računovodske izkaze;
  - obseg razkritij, povezanih z ocenjevanjem vrednosti v računovodskih izkazih;
  - nestanovitnost zadevnih zneskov zaradi odvisnosti od prihodnjih dogodkov.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z603.5.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

603.3 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, ki nastanejo pri opravljanju storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

**Z603.4** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati ocenjevanje vrednosti za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če:

- (a) ocenjevanje vrednosti vključuje bistveno stopnjo pristranskosti,
- (b) ocenjevanje vrednosti ne bo imelo pomembnega učinka na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

603.4 G1 Določeno ocenjevanje vrednosti ne vključuje bistvene stopnje pristranskosti. To je verjetno v primeru, ko so temeljne predpostavke določene z zakonom ali drugim predpisom ali kadar predvidene tehnike in metodologije temeljijo na splošno sprejetih standardih ali pa so predpisane z zakonom ali drugim predpisom. V takih okoliščinah ni verjetno, da bi bili izidi ocenjevanja vrednosti, ki jih opravita dve stranki ali več, pomembno različni.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Nevarnost pregledovanja lastnega dela**

**Z603.5** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje take storitve ocenjevanja vrednosti lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

**Nevarnost zagovarjanja**

603.5 G1 Primer ukrepa, ki je lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje te storitve.

## PODRAZDELEK 604 – DAVČNE STORITVE

### Uvod

604.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravlja davčna storitev.

### Zahteve in gradivo za uporabo

#### Opis storitve

604.2 G1 Davčne storitve obsegajo širok razpon storitev. To podrazdelek posebej obravnava naslednje teme:

- priprava davčnih napovedi,
- obračuni davkov za potrebe računovodskih vknjižb,
- storitve davčnega svetovanja,
- storitve davčnega načrtovanja,
- davčne storitve, ki vključujejo ocenjevanja vrednosti,
- pomoč pri reševanju davčnih sporov.

604.2 G2 Davčne storitve je mogoče obravnavati pod širokimi naslovi, kot sta davčno načrtovanje ali izpolnjevanje davčnih obveznosti. Vendar pa so take storitve v praksi pogosto medsebojno povezane in se lahko kombinirajo z drugimi vrstami storitev, ki ne dajejo zagotovil, ki jih opravlja podjetje, kot so poslovno-finančne storitve. Zato ni praktično, da se na splošno razvršča nevarnost, ki jo povzroča posamezna davčna storitev.

#### Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja davčnih storitev

604.3 G1 Opravljanje davčnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

604.3 G2 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali nevarnosti zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju katere koli davčne storitve za naročnika revizije, in pri ocenjevanju ravni take nevarnosti, so:

- posebne značilnosti posla;
- raven poglobljenega znanja o davkih, ki ga imajo zaposleni pri naročniku;
- sistem, s katerim davčni organi določajo in urejajo obravnavane davke in vlogo podjetja ali podjetja v mreži v tem procesu;
- zapletenost ustrezne davčne ureditve in stopnja potrebne presoje pri izvajanju.

*Vsi naročniki revizije*

**Z604.4** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti davčne storitve ali predlagati posla naročniku revizije, če se storitev ali posel nanaša na trženje, načrtovanje ali izražanje mnenja v korist davčne obravnave, ki jo je prvotno neposredno ali posredno priporočilo podjetje ali podjetje v mreži. Bistveni namen davčne obravnave ali posla pa je izogibanje davkom, razen če je podjetje prepričano, da ima predlagana obravnava podlago v veljavni davčni zakonodaji ali predpisih, ki bodo verjetno prevladali.

604.4 G1 Če davčna obravnava nima podlage v veljavni davčni zakonodaji ali predpisu, za katerega je podjetje prepričano, da bo verjetno prevladal, opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, opisane v odstavku Z604.4, ustvarja nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, ki je ni mogoče odpraviti, in ni mogoče uporabiti varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo raven.

## **A. Priprava davčne napovedi**

### **Opis storitve**

604.5 G1 Storitve priprave davčne napovedi vključujejo:

- pomoč naročnikom pri izpolnjevanju obveznosti davčnega poročanja s pripravo in zbiranjem informacij, vključno z zneskom dolgovanega davka (običajno na standardiziranih obrazcih), ki jih je treba predložiti ustreznim davčnim organom;
- svetovanje glede obravnave preteklih transakcij v davčni napovedi;
- odgovarjanje v imenu naročnika revizije na zahteve davčnih organov po dodatnih informacijah in analizah (na primer zagotavljanje pojasnil in tehnične podpore za uporabljeni pristop).

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev priprave davčne napovedi**

*Vsi naročniki revizije*

604.6 G1 Opravljanje storitev priprave davčne napovedi običajno ne ustvarja nevarnosti, ker:

- (a) storitve priprave davčne napovedi temeljijo na informacijah iz preteklosti in v glavnem vključujejo analizo in predstavitev takih informacij iz preteklosti v skladu z obstoječo davčno zakonodajo, vključno s precedensi in ustaljeno prakso;
- (b) so davčne napovedi predmet katerega koli postopka pregleda ali odobritve, ki ga davčni organ šteje za ustreznega.

## **B. Izračuni davka za pripravo računovodskih vknjižb**

### **Opis storitve**

604.7 G1 Storitve izračuna davka vključuje pripravo izračunov tekočih in odloženih obveznosti ali terjatev za davek za pripravo računovodskih vknjižb, ki podpirajo terjatve ali obveznosti za davek v računovodskih izkazih naročnika revizije.

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev izračunavanja davkov**

*Vsi naročniki revizije*

604.8 G1 Priprava davčnih izračunov tekočih in odloženih obveznosti (ali terjatev) za davek za naročnika revizije za pripravo računovodskih vknjižb, ki podpirajo takšna stanja, ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

604.9 G1 Poleg dejavnikov v odstavku 604.3 G2 je pomemben dejavnik ovrednotenja ravni nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri pripravljanju takih obračunov za naročnika revizije, dejstvo, ali ima obračun lahko pomemben učinek na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

- 604.9 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti pregledovanja lastnega dela, kadar naročnik revizije ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

- Z604.10** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme pripraviti davčnih obračunov tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

## **C. Storitve davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja**

### **Opis storitve**

- 604.11 G1 Storitve davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja obsegajo širok razpon storitev, kot so svetovanje naročniku revizije, kako naj organizira svoje posle, da bo davčno učinkovit, ali svetovanje o uporabi davčnega zakona ali drugega predpisa.

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja**

*Vsi naročniki revizije*

- 604.12 G1 Opravljanje storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

- 604.12 G2 Opravljanje storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja ne bo povzročilo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, če so take storitve:

- (a) podprte z davčnim organom ali drugim precedensom;
- (b) utemeljene na ustaljeni praksi (ki je praksa, ki se običajno uporablja in je ustrezni davčni organ ni izpodbijal);
- (c) podlaga v davčni zakonodaji, za katero je podjetje prepričano, da bo verjetno prevladala.

- 604.12 G3 V skladu z odstavkom 604.3 G2 so dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči davčno svetovanje in davčno načrtovanje za naročnike revizije, in ovrednotenje ravni take nevarnosti:

- stopnja pristranskosti, ki je vključena v določanje ustreznega obravnavanja pri davčnem svetovanju v zvezi z računovodskimi izkazi;
- dejstvo, ali davčno obravnavanje podpirajo pravila ali ga je sicer pred pripravo računovodskih izkazov odobril davčni organ;
- obseg, do katerega bo imel izid davčnega svetovanja pomemben učinek na računovodske izkaze.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z604.15.

Kadar je učinkovitost davčnega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve

- Z604.13** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, če:
- (a) je učinkovitost davčnega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih;
  - (b) revizijska skupina dvomi o ustreznosti povezane računovodske obravnave ali predstavitve v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

- 604.14 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane zaradi opravljanja storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
  - pridobitev predhodnega dovoljenja davčnih organov lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- Z604.15** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavke Z600.14, Z600.16, 604.12 G2).

Nevarnost zagovarjanja

- 604.15 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve,
  - pridobitev predhodne odobritve davčnih organov.

## **D. Davčne storitve, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti**

### **Opis storitve**

- 604.16 G1 Opravljanje davčnih storitev, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti, se lahko pojavi v različnih okoliščinah, vključno s:
- transakcijami združitve in prevzemov,
  - prestrukturiranjem skupin in reorganizacijo podjetij,
  - študijami transfernih cen,
  - dogovori o nadomestilih na podlagi delnic.



## **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja davčnih storitev, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti**

Vsi naročniki revizije

- 604.17 G1 Opravljanje ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšna storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.
- 604.17 G2 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravi ocenjevanje vrednosti za davčne namene, da bi naročniku revizije pomagalo pri izpolnjevanju obveznosti davčnega poročanja ali za namene davčnega načrtovanja, morda izid ocenjevanja vrednosti:
- (a) ne vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze, razen z računovodskimi vknjižbami, povezanimi z davkom. V takšnih primerih se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz tega podrazdelka;
  - (b) vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze na načine, ki niso omejeni na računovodske vknjižbe, povezane z davkom, na primer, če ocenjevanje vrednosti povzroči prevrednotenje sredstev. V takih primerih se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz podrazdelka 603, ki se nanašajo na storitve ocenjevanja vrednosti.
- 604.17 G3 Opravljanje ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije ne bo povzročilo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, če:
- (a) so osnovne predpostavke določene z zakonom ali drugim predpisom ali so splošno sprejete;
  - (b) tehnike in metodologije, ki jih je treba uporabiti, temeljijo na splošno sprejetih standardih ali so predpisane z zakonom ali drugim predpisom, ocenjevanje vrednosti pa je predmet zunanjega pregleda davčnega organa ali podobnega regulativnega organa.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

- 604.18 G1 Podjetje ali podjetje v mreži lahko opravi ocenjevanje vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če rezultat ocenjevanja vrednosti vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze samo z računovodskimi vknjižbami, povezanimi z davki. To običajno ne bi pomenilo nevarnosti, če je učinek na računovodske izkaze nepomemben ali če je ocenjevanje vrednosti, vključeno v davčno napoved ali drugo prijavo, predmet zunanjega pregleda s strani davčnega organa ali podobnega regulativnega organa.
- 604.18 G2 Če ocenjevanje vrednosti, opravljeno za davčne namene, ni predmet zunanjega pregleda in je učinek pomemben za računovodske izkaze, so poleg odstavka 604.3 G2 pri prepoznavanju nevarnosti pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela, ki nastane zaradi opravljanja teh storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, in pri ovrednotenju ravni takih nevarnosti pomembni naslednji dejavniki:
- obseg, do katerega metodologijo ocenjevanja vrednosti podpira zakon ali drug predpis, drug precedenčni primer ali uveljavljena praksa;
  - stopnja pristranskosti, povezana z ocenjevanjem vrednosti;

- zanesljivost in količina podatkov, na katerih temelji ocenjevanje.

604.18 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje takih nevarnosti pri naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
- pridobitev predhodne odobritve od davčnih organov lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z604.19** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje te storitve lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavke Z600.14, Z600.16, 604.17 G3).

Nevarnost zagovarjanja

604.19 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči zagotavljanje storitve ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve,
- pridobitev predhodnega dovoljenja davčnih organov.

## **E. Pomoč pri reševanju davčnih sporov**

*Opis storitve*

604.20 G1 Storitev, ki ne daje zagotovil za pomoč naročniku revizije pri reševanju davčnih sporov, lahko izhaja iz obravnave davčnih izračunov in obravnav, ki jo opravi davčni organ. Taka storitev lahko na primer vključuje zagotavljanje pomoči, kadar davčni organ obvesti naročnika, da so bili argumenti o določeni zadevi zavrjeni, in bodisi davčni organ bodisi naročnik predloži zadevo v reševanje v uradnem postopku pred razsodiščem ali sodiščem.

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja pomoči pri reševanju davčnih sporov**

*Vsi naročniki revizije*

604.21 G2 Zagotavljanje pomoči pri reševanju davčnega spora naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Taka storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.

604.22 G1 Poleg dejavnikov, opredeljenih v odstavku 604.3 G2, so dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela in nastanejo s pomočjo naročnika revizije pri reševanju davčnih sporov, in za ovrednotenje ravni take nevarnosti:

- vloga, ki jo ima poslovodstvo pri reševanju spora;

- obseg, do katerega bo imel izid pomemben učinek na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- dejstvo, ali je podjetje ali podjetje v mreži zagotovilo nasvete, ki so predmet davčnega spora;
- obseg, do katerega zadevo podpira zakon ali drug predpis, drug precedenčni primer ali uveljavljena praksa;
- vprašanje, ali je sodna obravnava javna.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z604.24.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

- 604.23 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovorništva, ki nastanejo zaradi pomoči naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, pri reševanju davčnih sporov, vključujejo
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z604.24** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme zagotavljati pomoči pri reševanju davčnih sporov naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi zagotavljanje take pomoči lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

Nevarnost zagovarjanja

604.24 G1 Primer ukrepa, ki bi lahko bil varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja pri naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve.

## **Reševanje davčnih zadev, vključno z opravljanjem nalog zagovornika pred razsodiščem ali sodiščem**

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

**Z604.25** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati davčnih storitev, ki vključujejo pomoč pri reševanju davčnih sporov za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če:

(a) storitve vključujejo delovanje v vlogi zagovornika za naročnika revizije pred razsodiščem ali sodiščem pri reševanju davčnih zadev;

(b) so zadevni zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z604.26** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati davčnih storitev, ki vključujejo pomoč pri reševanju davčnih sporov naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če storitve vključujejo delovanje v vlogi zagovornika za naročnika revizije pred razsodiščem ali sodiščem.

- 604.27 G1 Odstavka Z604.25 in Z604.26 ne nasprotujeta, da bi podjetje ali podjetje v mreži imelo trajno vlogo svetovalca v zvezi z zadevo, ki je v obravnavi pred razsodiščem ali sodiščem, na primer:
- odgovarjanje na posebna zaprosila za informacije,
  - dajanje poročil ali pričevanja o opravljenem delu,
  - pomoč naročniku pri analiziranju davčnih vprašanj, povezanih z zadevo.
- 604.27 G2 Kaj predstavlja razsodišče ali sodišče, je odvisno od tega, kako potekajo obravnave v povezavi z davčnimi postopki v določeni pravni ureditvi.

## PODRAZDELEK 605 – STORITVE NOTRANJEGA REVIDIRANJA

### Uvod

605.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravlja notranje revidiranje za naročnika revizije.

### Zahteve in gradivo za uporabo

#### Opis storitve

605.2 G1 Storitve notranjega revidiranja obsegajo širok razpon dejavnosti in lahko vključujejo pomoč naročniku revizije pri opravljanju enega ali več vidikov njegovih nalog notranjega revidiranja. Naloge notranjega revidiranja lahko vključujejo:

- spremljanje notranjega kontroliranja – pregledovanje kontrol, spremljanje njihovega delovanja in priporočil o njihovih izpolnitvah;
- proučevanje računovodskih in poslovnih informacij s:
  - pregledovanjem uporabljenih sredstev za prepoznavanje, merjenje, razvrščanje, in poročanje o računovodskih in poslovnih informacijah;
  - ciljnim poizvedovanjem o posameznih postavkah, vključno s preizkušanjem poslov, saldov in postopkov;
- pregledovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, vključno z neračunovodskimi dejavnostmi organizacije;
- pregledovanje ravnanja v skladu z:
  - zakoni, drugimi predpisi in drugimi zunanjimi zahtevami;
  - usmeritvami in navodili posloводства in drugimi notranjimi zahtevami.

605.3 G2 Obseg in cilji notranjega revidiranja se zelo razlikujejo in so odvisni od velikosti in strukture organizacije ter od zahtev pristojnih za upravljanje pa tudi od potreb in pričakovanj posloводства. Ker lahko vključujejo zadeve, ki so operativne narave, ni nujno, da so povezane z zadevami, ki bodo predmet obravnave v zvezi z revizijo računovodskih izkazov.

#### Tveganje prevzemanja poslovodskih nalog pri opravljanju storitev notranjega revidiranja

**Z605.3** Odstavek Z400.13 preprečuje, da bi podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodske naloge. Kadar se opravlja notranje revidiranje za naročnika revizije, mora biti podjetje prepričano, da:

- (a) naročnik določi primeren in pristojen vir, ki poroča pristojnim za upravljanje, da:
  - (i) je vedno odgovoren za notranje revidiranje,
  - (ii) se zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- (b) naročnik pregleduje, ocenjuje in odobri obseg, tveganje in pogostost notranjega revidiranja;
- (c) naročnik ovrednoti ustreznost notranjega revidiranja in ugotovitve, ki izhajajo iz opravljanja teh storitev;

- (d) naročnik ovrednoti in določi, katera priporočila, ki izhajajo iz notranjega revidiranja, bo izvedlo, in vodi postopek izvajanja;
- (e) naročnik poroča pristojnim za upravljanje o bistvenih ugotovitvah in priporočilih, ki izhajajo iz notranjega revidiranja.

605.3 G1 Opravljanje notranjega revidiranja za naročnika povečuje možnost, da bodo posamezniki v podjetju ali podjetju v mreži, ki opravlja notranje revidiranje, prevzeli poslovodske naloge.

605.3 G2 Primeri notranjega revidiranja, ki se nanašajo na prevzemanje poslovdskih nalog, vključujejo:

- določanje usmeritev notranjega revidiranja ali strateško vodenje notranjega revidiranja;
- vodenje in prevzemanje odgovornosti za ukrepe zaposlenih na področju notranjega revidiranja v organizaciji;
- odločanje o tem, katera priporočila, ki izhajajo iz notranjega revidiranja, je treba upoštevati;
- poročanje o izidih notranjega revidiranja pristojnim za upravljanje v imenu poslovodstva;
- opravljanje postopkov, ki so del notranjega kontroliranja, kot je na primer pregledovanje in odobravanje sprememb pravic za dostop do podatkov zaposlenih;
- prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- notranje revidiranje, ki ga opravljajo zunanji izvajalci, zajema celotno ali bistveni del notranjega revidiranja, kadar je podjetje ali podjetje v mreži odgovorno za določanje obsega dela notranjega revidiranja in je lahko odgovorno za eno ali več zgoraj omenjenih zadev.

### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev notranjega revidiranja**

#### *Vsi naročniki revizije*

605.4 G1 Opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

605.4 G2 Kadar podjetje uporablja notranje revidiranje pri revizijskem poslu, MSR-ji zahtevajo, da se izvedejo postopki za ovrednotenje ustreznosti tega dela. Kadar podjetje ali podjetje v mreži sprejme posel notranjega revidiranja za naročnika revizije, bi se izidi le-tega lahko uporabili pri opravljanju zunanjega revidiranja. To lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, ker je možno, da bo revizijska skupina uporabila izide notranjega revidiranja za namene revizijskega posla, ne da bi:

- (a) ustrezno ovrednotila te izide;
- (b) uporabila iste ravni poklicne nezaupljivosti, kot bi se uporabila, kadar notranje revidiranje opravljajo posamezniki, ki niso člani podjetja.

605.4 G3 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki jo povzroči opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije, in pri ocenjevanju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- pomembnost zadevnih zneskov v računovodskih izkazih;
- tveganje napačne navedbe v trditvah, povezanih z zneski v teh računovodskih izkazih;
- stopnjo zanašanja, ki jo ima delovna skupina za revizijo, na delo notranjega revidiranja.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporabi odstavek Z605.6.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

605.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za odpravo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve notranje revizije za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z605.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

605.6 G1 Primeri storitev, ki so prepovedane v skladu z odstavkom Z605.6, vključujejo storitve notranjega revidiranja, ki se nanašajo na:

- notranje kontrole pri računovodskem poročanju;
- finančno-računovodske sisteme, ki zagotavljajo informacije za naročnikove računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- zneske ali razkritja, ki se nanašajo na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

## **PODRAZDELEK 606 – STORITVE SISTEMOV INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE**

### **Uvod**

606.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravlja storitev v zvezi s sistemom IT-ja za naročnika revizije.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

606.2 G1 Storitve, povezane s sistemi informacijske tehnologije (IT), vključujejo vzpostavitev ali izvajanje sistemov s strojno ali programsko opremo. Sistemi lahko:

- (a) združujejo izvorne podatke;
- (b) oblikujejo del notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju;
- (c) pridobijo informacije, ki vplivajo na računovodske evidence ali računovodske izkaze, vključno s povezanimi razkritji.

Sistemi informacijske tehnologije lahko vključujejo tudi zadeve, ki niso povezane z računovodskimi evidencami ali notranjim kontroliranjem pri računovodskem poročanju ali z računovodskimi izkazi.

#### **Tveganja prevzema poslovodskih nalog, ki izhajajo iz opravljanja storitev, povezanih s sistemi informacijske tehnologije**

**Z606.3** Odstavek Z400.13 preprečuje podjetju ali podjetju v mreži, da prevzame poslovske naloge.

Pri opravljanju storitev, povezanih s sistemi IT-ja za naročnika revizije, mora biti podjetje ali podjetje v mreži prepričano, da:

- (a) se naročnik zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev in spremljanje sistema notranjega kontroliranja;
- (b) naročnik naloži odgovornost za sprejemanje vseh odločitev posloводства, povezanih z vzpostavitvijo in delovanjem sistema strojne in programske opreme, pristojnemu zaposlenemu, po možnosti v višjem poslovodstvu;
- (c) naročnik sprejme vse poslovske odločitve glede vzpostavitve in delovanja procesa;
- (d) naročnik ovrednoti primernost in izide oblikovanja in delovanja sistema;
- (e) je naročnik odgovoren za delovanje sistema (strojne in programske opreme) in za podatke, ki jih uporablja in pridobiva.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev sistemov IT-ja**

*Vsi naročniki revizije*

606.4 G1 Opravljanje storitev IT-sistemov za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

606.4 G2 Opravljanje naslednjih storitev sistemov IT-ja za naročnika revizije običajno ne ustvarja nevarnosti, če posamezniki v podjetju ali podjetju v mreži ne prevzamejo odgovornosti za upravljanje:



- (a) vzpostavitve ali delovanja sistemov IT-ja, ki niso povezani z notranjim kontroliranjem pri računovodskem poročanju;
- (b) vzpostavitve ali delovanja sistemov IT-ja, ki ne pridobivajo informacij, ki predstavljajo del računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov;
- (c) delovanja »serijske« programske opreme za računovodenje ali poročanje o računovodskih informacijah, ki je ni razvilo podjetje ali podjetje v mreži, če prilagoditev za potrebe naročnika ni bila bistvena.

606.4 G3 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve, povezane s sistemi IT-ja za naročnika revizije, in ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- vrsto storitve;
- vrsto naročnikovih sistemov IT-ja in obseg, do katerega storitev sistemov IT-ja vpliva ali medsebojno vpliva na naročnikove računovodske evidence, notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali računovodske izkaze;
- stopnjo zanašanja na določene sisteme IT-ja kot del revizije.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z606.6.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

606.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za odpravo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve sistemov IT-ja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z606.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev sistemov IT-ja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

606.6 G1 Primeri storitev, ki so prepovedane, ker povzročajo nevarnost pregledovanja lastnega dela, vključujejo storitve, ki vključujejo načrtovanje ali izvajanje sistemov IT-ja, ki:

- so del notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju, ali
- ustvarjajo informacije za računovodske evidence ali računovodske izkaze naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

## **PODRAZDELEK 607 – STORITVE PODPORE PRI PRAVDAH**

### **Uvod**

607.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku so zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezne za uporabo konceptualnega okvira pri podpori pri pravnih zahtevah za naročnika revizije.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

607.2 G1 Storitve podpore pri pravnih zahtevah lahko vključujejo naloge, kot so:

- pomoč pri urejanju in obnovi dokumentov;
- nastopanje kot priča, tudi kot izvedenec;
- izračunavanje ocenjenih škod ali drugih zneskov, ki bi bili lahko terjatve ali obveznosti kot posledica pravde ali drugega pravnega spora;
- forenzične in preiskovalne storitve.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja podpornih storitev v sodnih postopkih**

*Vsi naročniki revizije*

607.3 G1 Opravljanje storitev podpore pri sodnih postopkih za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost preverjanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Take storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

607.4 G1 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje storitev podpore pri pravnih zahtevah za naročnika revizije, in ustreza ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- zakonsko in regulativno okolje, v katerem se opravlja storitev;
- vrsto in značilnosti storitve;
- obseg, do katerega lahko izid storitve podpore pri pravnih zahtevah vključuje oceno ali lahko vpliva na oceno škode ali drugih zneskov, ki bi lahko pomemben vplivali na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, velja odstavek Z607.6.

607.4 G2 Če podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev podpore pri sodnih postopkih za naročnika revizije in bi ta storitev lahko vključevala oceno ali vplivala na oceno škode ali drugih zneskov, ki vplivajo na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz podrazdelka 603, ki se nanašajo na storitve ocenjevanja vrednosti.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

607.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitve podpore pri sodnih

postopkih za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjaka, ki ni bil član revizijske skupine, da opravi storitev.

#### *Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z607.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev podpore sodnemu postopku za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

607.6 G1 Primer storitve, ki je prepovedana, ker bi lahko povzročila nevarnost pregledovanja lastnega dela, je svetovanje v zvezi s pravnim postopkom, če obstaja nevarnost, da izid storitve vpliva na količinsko opredelitev katere koli rezervacije ali drugega zneska v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Nevarnost zagovarjanja

607.6 G2 Primer ukrepa, ki je lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovornišva, ki nastane z opravljanjem storitve podpore v sodnih postopkih za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je uporaba strokovnjaka, ki ni bil član revizijske skupine, za opravljanje storitve.

#### **Delovanje kot priča**

*Vsi naročniki revizije*

607.7 G1 Strokovnjak v podjetju ali podjetju v mreži lahko priča pred razsodiščem ali sodiščem kot priča o dejstvih ali kot izvedenec.

- (a) Priča o dejstvih je posameznik, ki razsodišču ali sodišču priča na podlagi svojega neposrednega poznavanja dejstev ali dogodkov.
- (b) Izvedenec je posameznik, ki razsodišču ali sodišču daje dokaze, vključno z mnenji o zadevah, na podlagi svojega strokovnega znanja.

607.7 G2 Nevarnost za neodvisnost ni podana, če posameznik v zvezi z zadevo, ki vključuje naročnika revizije, deluje kot priča o dejstvih in pri tem poda mnenje s svojega strokovnega področja kot odgovor na vprašanje, postavljeno med pričanjem o dejstvih.

607.7 G3 Nevarnost zagovarjanja, ki nastane, ko podjetje ali podjetje v mreži deluje kot izvedenec v imenu naročnika revizije, je na sprejemljivi ravni, če je podjetje ali podjetje v mreži:

- (a) imenovano s strani razsodišča ali sodišča, da deluje kot izvedenska priča v zadevi, ki vključuje naročnika, ali
- (b) najeto za svetovanje ali kot izvedenec v zvezi s skupinsko tožbo (ali enakovredno skupinsko reprezentativno tožbo), če
  - (i) revizijski naročniki podjetja predstavljajo manj kot 20 % članov kategorije ali skupine (po številu in vrednosti);
  - (ii) noben naročnik revizije ni določen za vodjo kategorije ali skupine;
  - (iii) noben naročnik revizije ni pooblaščen s strani kategorije ali skupine, da določi vrsto in obseg storitev, ki jih bo opravljal podjetje, ali pogoje, pod katerimi bodo te storitve opravljene.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

606.8 G1 Primer ukrepa, ki je lahko varovalo za odpravo nevarnosti zagovarjanja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjaka za izvedbo storitve, ki ni in ni bil član revizijske skupine.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

**Z607.9** Podjetje ali podjetje v mreži ali posameznik v podjetju ali podjetju v mreži ne sme delovati za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, kot strokovna priča v zadevi, razen če veljajo okoliščine iz odstavka 607.7 G3.

## **PODRAZDELEK 608 – PRAVNE STORITVE**

### **Uvod**

608.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku so zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G 1 ustrezne za uporabo konceptualnega okvira, kadar se opravlja pravna storitev za naročnika revizije.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

608.2 G1 Pravne storitve so opredeljene kot vse storitve, za katere mora posameznik, ki jih opravlja:

- (a) biti ustrezno pravno usposobljen za opravljanje odvetniškega poklica ali
- (b) imeti dovoljenje za nastopanje pred pristojnimi sodišči v pravni ureditvi, v kateri je treba opraviti take storitve.

608.2 G2 V tem podrazdelku so posebej obravnavani:

- zagotavljanje pravnega svetovanja,
- delovanje v vlogi glavnega svetovalca,
- delovanje v vlogi zagovornika.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja pravnih storitev**

*Vsi naročniki revizije*

608.3 G1 Opravljanje pravnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost preverjanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

### **A. Zagotavljanje pravnega svetovanja**

#### **Opis storitve**

608.4 G1 Glede na pravno ureditev lahko zagotavljanje pravnega svetovanja vključuje širok in raznolik razpon področij storitev, ki vključujejo podjetniške in komercialne storitve za naročnike revizije, kot so:

- pomoč pri pogodbah,
- pomoč naročniku revizije pri izvrstitvi transakcije,
- združitve in prevzemi,
- pomoč naročniku revizije oziroma njegovemu notranjemu pravnemu oddelku,
- skrbni pravni pregled in reorganizacija.

## **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja pravnega svetovanja**

### *Vsi naročniki revizije*

608.5 G1 Dejavniki, ki so pomembni pri prepoznavanju nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje pravnih svetovalnih storitev za naročnika revizije, in ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- pomembnost določene zadeve v zvezi z naročnikovimi računovodskim izkazi;
- zapletenost pravne zadeve in stopnjo presoje, ki sta potrebni za opravljanje storitve.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z608.7.

608.5 G2 Primeri pravnih nasvetov, ki lahko povzročijo nevarnost pregledovanja lastnega dela, so:

- ocenjevanje morebitne izgube, ki izhaja iz tožbe, za evidentiranje rezervacije v računovodskih izkazih naročnika;
- razlaganje določb v pogodbah, ki bi lahko povzročile obveznosti, ki se odražajo v računovodskih izkazih naročnika.

608.5 G3 Pogajanja v imenu naročnika revizije lahko povzročijo nevarnost zagovarjanja ali lahko povzročijo, da podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodske naloge.

### *Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

608.6 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ali zagovornišva, ki nastanejo zaradi pravnega svetovanja naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

### *Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

#### Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z608.7** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati pravnega svetovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje take storitve lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

#### Nevarnost zagovarjanja

608.8 G1 Premisleki iz odstavkov 608.5 G1 in 608.5 G3 do 608.6 G1 so pomembni tudi za ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki bi lahko nastale z zagotavljanjem pravnega svetovanja naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa.

## **B. Delovanje v vlogi splošnega svetovalca**

## Vsi naročniki revizije

- Z608.9** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme delovati kot (biti) splošni svetovalec naročnika revizije.
- 608.9 G1 Položaj splošnega svetovalca je običajno položaj v višjem poslovodstvu s široko odgovornostjo za pravne zadeve podjetja.

## C. Delovanje v vlogi zagovornika

### Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja vloge zagovornika pred razsodiščem ali sodiščem

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

- Z608.10** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme delovati v vlogi zagovornika naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, pri reševanju spora ali sodnega postopka pred sodiščem, kadar so zadevni zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 608.10 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane pri delovanju v vlogi zagovornika za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v izvedbo storitve, za pregled revizijskega dela in opravljene storitve.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

- Z608.11** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme delovati kot zagovornik naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, pri reševanju spora ali sodnega postopka pred razsodiščem ali sodiščem.

## **PODRAZDELEK 609 – STORITVE ZAPOSLOVANJA**

### **Uvod**

609.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravlja zaposlovanje za naročnika revizije.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Opis storitve**

609.2 G1 Storitve zaposlovanja lahko vključujejo naloge, kot so:

- priprava opisa del in nalog;
- razvijanje postopka za prepoznavanje in izbiro morebitnih kandidatov;
- iskanje kandidatov;
- preverjanje morebitnih kandidatov za zaposlitev s pomočjo:
  - pregledovanja strokovnih kvalifikacij ali usposobljenosti kandidatov in določanja njihove primernosti za določen položaj;
  - izvajanja preverjanja priporočil morebitnih kandidatov;
  - razgovorov in izbiranja primernih kandidatov in svetovanja o usposobljenosti kandidatov;
- določanje pogojev zaposlovanja in pogajalskih podrobnosti, kot so plača, delovni čas in drugo nagrajevanje.

#### **Tveganje prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev zaposlovanja**

Z609.3 Odstavek Z400.13 preperečuje podjetjem ali podjetjem v mreži, da prevzamejo poslovodske naloge. Pri opravljanju storitve zaposlovanja za naročnika revizije se podjetje prepriča, da:

- (a) naročnik določi odgovornost za sprejemanje vseh odločitev posloводства, povezanih z zaposlovanjem kandidata na določen položaj, pristojnemu zaposlenemu, po možnosti v višjem poslovodstvu;
- (b) naročnik sprejme vse poslovodske odločitve v zvezi s postopkom zaposlovanja, vključno z:
  - določanjem primernosti morebitnih kandidatov in izbiranjem primernih kandidatov za določen položaj;
  - določanjem pogojev zaposlovanja in pogajalskih podrobnosti, kot so plača, delovni čas in drugo nagrajevanje.

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev zaposlovanja**

*Vsi naročniki revizije*

609.4 G1 Opravljanje storitev zaposlovanja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja.

609.4 G2 Opravljanje naslednjih storitev običajno ne povzroči nevarnosti, dokler posamezniki podjetja ali podjetja v mreži ne prevzamejo poslovodskih nalog:

- pregledovanje strokovnih kvalifikacij ali usposobljenosti kandidatov in določanje njihove primernosti za določen položaj;
- razgovori s kandidati in svetovanje o usposobljenosti kandidatov za finančno-računovodska, administrativna ali kontrolna področja dejavnosti.

609.4 G3 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastanejo pri opravljanju storitev zaposlovanja za naročnika revizije, in ustrezajo ocenjevanju ravni te nevarnosti, vključujejo:

- vrsto zahtevane pomoči;
- vlogo posameznika, ki ga je treba zaposliti;
- vsa navzkrižja interesov ali razmerja, ki bi lahko obstajala med kandidati in podjetjem, ki svetuje ali opravlja storitev.

609.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve.

Storitve zaposlovanja, ki so prepovedane

**Z609.5** Pri opravljanju storitev zaposlovanja za naročnika revizije, podjetje ali podjetje v mreži ne sme nastopati v vlogi pogajalca v imenu naročnika.

**Z609.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitve zaposlovanja za naročnika revizije, če se storitev nanaša na:

- (a) iskanje kandidatov,
- (b) izvajanje preverjanja priporočil morebitnih kandidatov,
- (c) priporočanje osebe, ki naj bi bila imenovana,
- (d) svetovanje o pogojih zaposlitve, plačilu ali povezanih ugodnostih določenega kandidata,

v zvezi z naslednjimi delovnimi mesti:

- (i) direktorja ali vodstvenega delavca organizacije ali
- (ii) člana višjega posloводства na položaju, ki lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.



## PODRAZDELEK 610 – POSLOVNO-FINANČNE STORITVE

### Uvod

610.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih 600.1 do 600.27 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravljajo poslovno-finančne storitve za naročnika revizije.

### Zahteve in gradivo za uporabo

#### Opis storitve

610.2 G1 Primeri poslovno-finančnih storitev vključujejo:

- pomoč naročniku revizije pri razvoju strategij družbe,
- prepoznavanje morebitnih prevzemnih ciljev naročnika revizije,
- svetovanje o morebitni ceni nakupa ali odtujitve sredstva,
- pomoč pri poslih pridobivanja finančnih virov,
- svetovanje pri reorganiziranju,
- svetovanje o strukturiranju posla financiranja podjetja ali o dogovorih o financiranju.

#### Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja poslovno-finančnih storitev

##### *Vsi naročniki revizije*

610.3 G1 Opravljanje poslovno-finančnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja tveganje, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Take storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagotavljanja.

610.4 G1 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagotavljanja, ki jo povzroči opravljanje poslovno-finančnih storitev za naročnika revizije, in ustreza ovrednotenju ravni tak- nevarnosti, vključujejo:

- stopnjo pristranskosti, ki je povezana z določanjem ustreznega obravnavanja izida ali posledic svetovanja o poslovnih financah v računovodskih izkazih;
- obseg, do katerega:
  - bo izid svetovanja o poslovnih financah neposredno vplival na zneske, evidentirane v računovodskih izkazih;
  - izid storitve poslovno-finančnega svetovanja bi lahko pomembno vplival na računovodske izkaze.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z 610.8.

#### Prepovedane poslovno-finančne storitve

**Z610.5** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati poslovno-finančnih storitev, ki vključujejo promocijo, trgovanje z delnicami, dolžniškimi ali drugimi finančnimi instrumenti, ki jih je izdal naročnik revizije, ali jamčenje zanje ali svetovanje glede naložb v take delnice, dolžniške ali druge finančne instrumente.

**Z610.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme svetovati v zvezi s poslovno-finančnimi storitvami

naročniku revizije, če:

- (a) je učinkovitost takega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- (b) revizijska skupina dvomi o ustreznosti zadevne računovodske obravnave ali predstavitve v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja.

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

610.7 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju poslovno-finančnih storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine za opravljanje storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

**Z610.8** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati poslovno-finančnih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glej odstavka Z600.14 in Z600.16).

Nevarnost zagovarjanja

610.8 G1 Primer ukrepa, ki je lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju poslovno-finančnih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo to storitev.

## **RAZDELEK 800**

### **POROČILA O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH ZA POSEBEN NAMEN, KI VKLJUČUJEJO OMEJITEV UPORABE IN RAZDELJEVANJA (REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA)**

#### **Uvod**

- 800.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 800.2 Ta razdelek določa nekatere prilagoditve v delu 4A, ki so dovoljene v nekaterih okoliščinah, ki vključujejo revizijo računovodskih izkazov za poseben namen, kjer poročilo vključuje omejitev uporabe in distribuiranja. V tem razdelku se posel za izdajo poročila o omejeni uporabi in razdeljevanju v okoliščinah, opisanih v odstavku Z800.3, imenuje »primeren revizijski posel«.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- Z800.3** Kadar namerava podjetje izdati poročilo o reviziji računovodskih izkazov za poseben namen, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja, so za zahteve za neodvisnost, opisane v delu 4A, primerne prilagoditve, ki jih dovoljuje ta razdelek, vendar le, če:
- (a) podjetje komunicira s predvidenimi uporabniki poročila v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti pri opravljanju storitve;
  - (b) predvideni uporabniki poročila razumejo namen in omejitev poročila in se izrecno strinjajo z uporabo prilagoditev.
- 800.3 G1 Predvideni uporabniki poročila lahko pridobijo znanje o namenu in omejitvah poročila z neposrednim ali posrednim sodelovanjem preko predstavnika, ki je pooblaščen, da pri določanju vrste in obsega posla nastopa v imenu predvidenih uporabnikov. V vsakem primeru to sodelovanja pomaga podjetju, da komunicira s predvidenimi uporabniki o zadevah glede neodvisnosti, vključno z okoliščinami, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira. Prav tako dovoli podjetju, da si pridobi soglasje predvidenih uporabnikov v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost.
- Z800.4** Kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, katerih imen v času določanja pogojev za posel ni mogoče natančno opredeliti, mora podjetje take uporabnike naknadno seznaniti o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se strinja njihov predstavnik.
- 800.4 G1 Na primer, kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, kot so posojilodajalci v dogovoru o skupnem posojilu, lahko podjetje opiše prilagojene zahteve za neodvisnost v listini o poslu, namenjeni predstavniku posojilodajalcev. Predstavnik lahko potem dá listino podjetja o poslu na voljo članom skupine posojilodajalcev, da izpolnijo zahtevo podjetja, da take uporabnike obvesti o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se predstavnik strinja.
- Z800.5** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, morajo biti vse prilagoditve v delu 4A omejene na tiste, ki so opisane v odstavkih Z800.7 do Z800.14. Podjetje ne sme uporabiti teh prilagoditev, kadar revizijo računovodskih izkazov zahteva zakon ali drug predpis.
- Z800.6** Če podjetje izda tudi revizijsko poročilo, ki ne vključuje omejitve uporabe in razdeljevanja za istega naročnika, mora za ta revizijski posel uporabiti del 4A.

## Subjekti javnega interesa

**Z800.7** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mu ni treba uporabiti zahtev za neodvisnost, opisanih v delu 4A, ki veljajo samo za revizijske posle subjektov javnega interesa.

## Povezane organizacije

**Z800.8** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, sklicevanja na revizijskega naročnika v delu 4A ni treba vključiti v njegove povezane organizacije. Kadar pa revizijska skupina ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali okoliščina, ki vključuje povezano organizacijo naročnika, pomembno za ovrednotenje neodvisnosti podjetja naročnika, mora vključiti to povezano organizacijo, kadar prepozna, ovrednoti in obravnava nevarnosti za neodvisnost.

## Mreže in podjetja v mreži

**Z800.9** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, ni treba uporabiti posebnih zahtev v zvezi s podjetji v mreži, opisanimi v delu 4A. Kadar pa podjetje ve ali upravičeno verjame, da je zaradi interesov in razmerij podjetja v mreži nastala nevarnost za neodvisnost, mora ovrednotiti in obravnavati vsako tako nevarnost.

## Finančni deleži, posojila in jamstva, tesna poslovna razmerja, družinska in osebna razmerja

**Z800.10** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel:

- (a) je treba samo za člane delovne skupine za posel, njihove najozžje družinske člane, in kjer je primerno, za ožje družinske člane uporabiti ustrezne določbe, opisane v razdelkih 510, 511, 520, 521, 522, 524 in 525;
- (b) mora podjetje prepoznati, ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost za neodvisnost, ki jo povzročijo interesi in razmerja, opisana v razdelkih 510, 511, 520, 521, 522, 524 in 525, med naročnikom revizije in člani revizijske skupine, ki:
  - (i) svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, poslov ali dogodkov in
  - (ii) zagotavljajo upravljanje kakovosti za posel, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla;
- (c) mora podjetje ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost, za katero delovna skupina za posel upravičeno verjame, da jo povzročijo interesi in razmerja med naročnikom revizije in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla.

800.10 G1 Drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla, vključujejo tiste, ki priporočajo nagrajevanje, ali tiste, ki opravljajo neposredni nadzor, poslovanje ali drug nadzor partnerja, zadolženega za posel v zvezi z opravljanjem revizijskega posla, vključno s tistimi na vseh uspešnih višjih ravneh nad njim do posameznika, ki je višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali njemu enakovreden).

**Z800.11** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mora ovrednotiti in obravnavati vse nevarnosti, za katere delovna skupina za posel upravičeno verjame, da so jih povzročili finančni deleži v podjetju naročnika revizije, ki jih imajo posamezniki, kot je navedeno v odstavkih Z510.4 in (d), Z510.5, Z510.7 in 510.10 G5 in G9.

**Z800.12** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, podjetje pri uporabi določb za interese podjetja, opisanih v odstavkih Z510.4(a), Z510.6 in Z510.7, ne sme imeti pomembnega neposrednega ali posrednega finančnega deleža pri naročniku revizije.

### **Zaposlitev pri naročniku revizije**

**Z800.13** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mora ovrednotiti in obravnavati nevarnost, ki jo povzročijo delovna razmerja, opisana v odstavkih 524.3 G1 do 524.5 G3.

### **Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil**

**Z800.14** Če podjetje opravlja primeren revizijski posel in opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, mora ravnati v skladu z razdelki 410 do 430 in razdelkom 600, vključno s podrazdelkom razdelka 600, za katere veljajo odstavki Z800.7 do Z800.9.

## **DEL 4B NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA**

	Stran
Razdelek 900 Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja.....	238
Razdelek 905 Honorarji .....	247
Razdelek 906 Darila in gostoljubje .....	252
Razdelek 907 Dejanske ali predvidene pravde .....	253
Razdelek 910 Finančni deleži.....	254
Razdelek 911 Posojila in jamstva .....	258
Razdelek 920 Poslovna razmerja .....	260
Razdelek 921 Družinska in osebna razmerja .....	262
Razdelek 922 Nedavna zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil.....	266
Razdelek 923 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovil .....	268
Razdelek 924 Zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil .....	269
Razdelek 940 Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom posla dajanja zagotovil.....	272
Razdelek 950 Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike poslov dajanja zagotovil .....	275
Razdelek 990 Poročila, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja).....	278

## **DEL 4B NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA**

### **RAZDELEK 900**

## **UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA ZA NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA**

### **Uvod**

#### **Splošno**

- 900.1 Ta del se nanaša na posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja. Primeri takih poslov vključujejo:
- zagotovilo o ključnih kazalnikih uspešnosti organizacije;
  - zagotovilo o ravnanju organizacije v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
  - zagotovilo o sodilih za uspešnost, kot je ugodnost, ki jo je dosegel organ v javnem sektorju;
  - zagotovilo o uspešnosti sistema notranjega kontroliranja v organizaciji;
  - zagotovilo o izjavi o toplogrednih plinih organizacije;
  - revizijo posebnih sestavin, kontov ali postavk v računovodskem izkazu.
- 900.2 V tem delu se izraz računovodski strokovnjak nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v javni praksi in njihovih podjetjih.
- 900.3 Mednarodni standard upravljanja kakovosti (MSUK 1) zahteva, da podjetje oblikuje, izvaja in upravlja sistem upravljanja kakovosti za posle dajanja zagotovil, ki jih opravlja podjetje. Kot del tega sistema upravljanja kakovosti zahteva MSUK 1, da podjetje določi cilje kakovosti, ki obravnavajo izpolnjevanje odgovornosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo. V skladu z MSUK 1 so ustrezne etične zahteve tiste, ki se nanašajo na podjetje, njegovo osebje, in kadar je to primerno, na druge, za katere veljajo zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za podjetje in njegove posle dajanja zagotovil. Poleg tega mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil in mednarodni standardi revidiranja določajo odgovornost partnerjev, zadolženih za posel, in delovnih skupin za posel na ravni posla. Dodelitev odgovornosti v podjetju je odvisna od njegove velikosti, strukture in organizacije. Številne določbe dela 4B ne predpisujejo posebne odgovornosti posameznikov v podjetju za ukrepe, povezane z neodvisnostjo, temveč se zaradi lažjega sklicevanja sklicujejo na »podjetje«. Podjetje dodeli operativno odgovornost za skladnost z zahtevami glede neodvisnosti posamezniku(-kom) v skladu z MSUK 1. Poleg tega je posamezni računovodski strokovnjak še naprej odgovoren za izpolnjevanje vseh določb, ki veljajo za njegove dejavnosti, interese ali razmerja.
- 900.4 Neodvisnost je povezana z načeli nepristranskosti in neoporečnosti. Zajema:
- (a) neodvisnost mišljenja – miselnost, ki dovoljuje oblikovanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno presojo, kar omogoča posamezniku, da deluje neoporečno, nepristransko in s poklicno nezaupljivostjo;
  - (b) zaznano neodvisnost – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da so bile ogrožene neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana delovne skupine za dajanje zagotovil.

V tem delu sklicevanje na posameznika ali podjetje, ki je neodvisno, pomeni, da posameznik ali podjetje ravna v skladu z določbami tega dela.

- 900.5 Pri opravljanju posla dajanja zagotovil kodeks zahteva, da podjetja ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in so neodvisna. Ta del določa posebne zahteve in gradivo za uporabo o tem, kako se konceptualni okvir uporabi za ohranjanje neodvisnosti pri opravljanju poslov dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja. Konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, se nanaša na neodvisnost in temeljna načela, opisana v razdelku 110.
- 900.6 Ta del opisuje:
- (a) dejstva in okoliščine, vključno z nalogami, interesi in razmerji, ki povzročajo ali lahko povzročijo nevarnost za neodvisnost;
  - (b) morebitne ukrepe, vključno z varovali, ki bi bili lahko ustrezni za obravnavanje katere koli take nevarnosti;
  - (c) nekatere situacije, pri katerih nevarnosti ni mogoče odpraviti ali ni varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

### **Opis poslov dajanja zagotovil**

- 900.7 Pri poslu dajanja zagotovil si podjetje prizadeva pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da izda sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja drugih predvidenih uporabnikov (ki niso odgovorna stranka) o informacijah o obravnavani zadevi. Prenovljeni mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000 opisuje sestavine in cilje posla dajanja zagotovil, ki se izvajajo v skladu s tem standardom, okvir za posle dajanja zagotovil pa zagotavlja splošen opis poslov dajanja zagotovil. Posel dajanja zagotovil je lahko potrditveni posel ali neposredni posel.
- 900.8 V tem delu se izraz »posel dajanja zagotovil« nanaša na posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.

### **Poročila, ki vključujejo omejitev pri uporabi in razdeljevanju**

- 900.9 Poročilo o dajanju zagotovil lahko vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja. Če vsebuje tako omejitev in če so izpolnjeni pogoji, opisani v razdelku 990, se zahteve za neodvisnost v tem delu lahko prilagodijo, kot je določeno v razdelku 990.

### **Revizijski posli in posli preiskovanja**

- 900.10 Standardi neodvisnosti za revizijske posle in posle preiskovanja so opisani v delu 4A Neodvisnost za revizijske posle in posle preiskovanja. Če podjetje opravlja posel dajanja zagotovil in revizijski posel ali posel preiskovanja za istega naročnika, zahteve v delu 4A še vedno veljajo za podjetje, podjetje v mreži in člane revizijske skupine ali skupine za preiskovanje.

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

#### **Splošno**

- Z900.11** Podjetje, ki opravlja posel dajanja zagotovil, mora biti neodvisno.
- 900.11 G1 Za ta del je naročnik posla dajanja zagotovil hkrati odgovorna stranka pri poslu dajanja zagotovil in tudi pri potrditvenem poslu je stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi (ki je lahko ista oseba kot odgovorna stranka).
- 900.11 G2 Vloge strank, ki so vključene v posel dajanja zagotovil, se lahko razlikujejo in vplivajo na uporabo določb o neodvisnosti v tem delu. Pri večini potrditvenih poslov sta odgovorna stranka in stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani



zadevi, isti. To vključuje okoliščine, v katerih odgovorna stranka vključi drugo stranko, da izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo na podlagi sodil (merilec ali ocenjevalec), kadar odgovorna stranka prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi in za osnovno obravnavano zadevo. Vendar pa odgovorna stranka ali naročnik posla lahko imenuje drugo stranko za pripravo informacij o obravnavani zadevi na podlagi tega, da mora ta stranka prevzeti odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. V teh okoliščinah sta odgovorna stranka in stranka, odgovorna za informacije o obravnavani zadevi, naročnika posla dajanja zagotovil za ta del.

900.11 G3 Poleg odgovorne stranke in pri potrditvenem poslu stranke, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi, lahko obstajajo tudi druge stranke, povezane s poslom. Obstaja lahko na primer poseben naročnik posla ali stranka, ki je merilec ali ocenjevalec, in ni stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. V takih okoliščinah uporaba konceptualnega okvira zahteva, da računovodski strokovnjak prepozna in ovrednoti nevarnosti za temeljna načela, ki jih povzročajo interesi ali razmerja s takimi strankami, vključno s tem, ali morda obstajajo navzkrižja interesov, kot je opisano v razdelku 310.

**Z900.12** Podjetje uporabi konceptualni okvir, določen v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi s poslom dajanja zagotovil.

### **Prepoved prevzemanja poslovdskih nalog**

**Z900.13** Podjetje ne sme prevzeti poslovdskih nalog, ki so povezane z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, ki ga opravlja podjetje. Če podjetje prevzame poslovdске naloge kot del druge storitve, ki se opravlja za naročnika posla dajanja zagotovil, mora zagotoviti, da odgovornost ni povezana z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, ki ga opravlja.

900.13 G1 Poslovdске naloge obsegajo kontroling, vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z odločanjem o pridobivanju, razporejanju, in obvladovanju človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov.

900.13 G2 Kadar podjetje prevzame poslovdске naloge, povezane z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o osnovni obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, nastane nevarnost pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in domačnosti. Prevzem poslovdskih nalog lahko ustvari nevarnost zagovarjanja, ker se podjetje preveč uskladi s stališči in interesi poslovdstva.

900.13 G3 Odločitev, ali je naloga poslovdška, je odvisno od okoliščin in zahteva strokovno presojo. Primeri nalog, za katere bi bilo običajno odgovorno poslovdstvo, vključujejo:

- določanje usmeritev in strateške usmeritve;
- najemanje in odpuščanje zaposlenih;
- usmerjanje in prevzemanje odgovornosti za dejanja zaposlenih v zvezi z delom zaposlenih za organizacijo;
- odobravanje poslov;
- nadzor ali upravljanje bančnih računov ali naložb;
- določanje, katera priporočila podjetja ali drugih tretjih oseb se izvedejo;
- poročanje pristojnim za upravljanje v imenu poslovdstva;

- prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja.

900.13 G4 V skladu z odstavkom Z900.14 svetovanje in dajanje priporočil za pomoč poslovodstvu naročnika posla dajanja zagotovil pri izpolnjevanju njegove odgovornosti ni prevzemanje poslovodskih nalog.

**Z900.14** Pri opravljanju strokovnega posla za naročnika posla dajanja zagotovil, ki je povezan z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o osnovni obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, se mora podjetje prepričati, da poslovodstvo naročnika sprejme vse s tem povezane presoje in odločitve, za katere je pristojno poslovodstvo. To vključuje zagotovitev, da poslovodstvo naročnika:

- (a) imenuje posameznika, ki ima ustrezne veščine, znanje in izkušnje, da je ves čas odgovoren za naročnikove odločitve in nadzoruje dejavnosti. Takšna oseba bi morala, po možnosti v okviru višjega vodstva, razumeti :
  - (i) cilje, vrsto in rezultate dejavnosti in
  - (ii) ustrezno odgovornost naročnika in podjetja.

Vendar se od posameznika ne zahteva, da ima strokovno znanje in izkušnje za izvajanje ali ponovno izvajanje dejavnosti.

- (b) zagotavlja nadzor nad dejavnostmi in ocenjuje ustreznost rezultatov opravljanja dejavnosti za namen naročnika;
- (c) prevzame odgovornost za morebitne ukrepe, ki jih je treba sprejeti na podlagi rezultatov dejavnosti.

*Več odgovornih strank in strank, ki prevzemajo odgovornost za informacije o obravnavani zadevi*

Z900.15 G1 Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil je ne glede na to, ali gre za potrditveni posel ali neposredni posel, lahko več odgovornih strank ali pri potrditvenem poslu več strank, ki prevzamejo odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. Pri ugotavljanju, ali je treba uporabiti določbe tega dela za vsako posamezno odgovorno stranko ali vsako posamezno stranko, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi v takih poslih, lahko podjetje upošteva določene zadeve. Te zadeve vključujejo, ali bi interes ali razmerje med podjetjem ali članom skupine za dajanje zagotovil in določeno odgovorno stranko ali stranko, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi, povzročilo nevarnost za neodvisnost, ki v povezavi z informacijami o obravnavani zadevi ni nepomembna in nesmiselna. Pri ugotavljanju tega se upoštevajo naslednji dejavniki:

- a) pomembnost osnovne obravnavane zadeve ali informacije o obravnavani zadevi, za katere je odgovorna določena stranka, v okviru celotnega posla dajanja zagotovil;
- b) stopnja javnega interesa, povezanega s poslom dajanja zagotovil.

Če podjetje ugotovi, da bi bila nevarnost, ki jo je povzročil tak interes ali razmerje z določeno stranko, nepomembna in nesmiselna, morda za to stranko ne bo treba uporabiti vseh določb tega razdelka.

### **Podjetja v mreži**

**Z900.16** Kadar podjetje ve ali upravičeno verjame, da interesi in razmerja podjetja v mreži povzročajo nevarnost za neodvisnost podjetja, mora oceniti in obravnavati tako nevarnost.

900.16 G1 O podjetjih v mreži razpravljajo odstavki 400.50 G1 do 400.54 G1.

## **Povezane organizacije**

**Z900.17** Kadar skupina za posel dajanja zagotovil ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali okoliščina, ki vključuje povezano organizacijo naročnika posla dajanja zagotovil, ustrezno za ocenjevanje vrednosti neodvisnosti podjetja od naročnika, mora vključiti to povezano organizacijo, če prepozna, ovrednoti in obravnava nevarnost za neodvisnost.

**[Odstavki 900.18 do 900.29 so namenoma izpuščeni.]**

## **Obdobje, v katerem se zahteva neodvisnost**

**Z900.30** Neodvisnost, kot jo zahteva ta del, je treba ohranjati tako v:

- (a) obdobju opravljanja posla kot tudi v
- (b) obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi.

900.30 G1 Obdobje opravljanja posla se začne, kadar skupina za posel dajanja zagotovil začne opravljati storitve dajanja zagotovil v zvezi z določenim poslom. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano poročilo o dajanju zagotovil. Če se posel ponavlja, se obdobje konča z uradnim obvestilom ene ali druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali pa z izdanim končnim poročilom o dajanju zagotovil.

**Z900.31** Če organizacija postane naročnica posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi, o kateri bo podjetje izrazilo sklep, mora podjetje določiti, ali nevarnost za neodvisnost povzročijo:

- (a) finančna ali poslovna razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi, vendar pred sprejemom posla dajanja zagotovil;
- (b) predhodne storitve, opravljene za naročnika posla dajanja zagotovil.

**Z900.32** Nevarnost za neodvisnost nastane, če je bila storitev, ki ne daje zagotovil, opravljena za naročnika posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi, vendar preden skupina za posel dajanja zagotovil začne opravljati storitve dajanja zagotovil in bi bila storitev prepovedana med opravljanjem posla. V takih okoliščinah mora podjetje ovrednotiti in obravnavati nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči storitev. Če nevarnost ni na sprejemljivi ravni, mora podjetje sprejeti posel dajanja zagotovil samo, če se nevarnost zmanjša na sprejemljivo raven.

900.32 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za posel dajanja zagotovil za opravljanje storitve;
- zadolžitev primerne ocenjevalca za pregled dela, povezanega z dajanjem zagotovil, za pregled posla dajanja zagotovil in posla, ki ne daje zagotovil, kot je to primerno.

**Z900.33** Če nedokončana storitev, ki ne daje zagotovil, ne bi bila dovoljena v obdobju opravljanja posla dajanja zagotovil, pa je ni primerno končati ali prekiniti pred začetkom takega posla, sme podjetje sprejeti posel dajanja zagotovil samo, če:

- (a) je podjetje prepričano, da:
  - (i) bo storitev, ki ne daje zagotovil, v kratkem dokončana;
  - (ii) se je naročnik dogovoril, da bo v kratkem prenesel storitev na drugega ponudnika;

- (b) podjetje uporablja varovala, kadar je to potrebno med opravljanjem storitve;
- (c) podjetje razpravlja o zadevi s stranko, ki je najela podjetje, ali s tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil.

#### **Komunikacija s pristojnimi za upravljanje**

- 900.34 G1 V odstavkih Z300.9 do 300.9 G2 so navedene zahteve in gradivo za uporabo, ki je pomembno za komuniciranje s stranko, ki angažira podjetje, ali tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil.
- 900.34 G2 Komunikacija s stranko, ki angažira podjetje, ali tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil, je lahko primerna, kadar so sprejete bistvene presoje in sklepi za obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi z naročilom posla dajanja zagotovil, ker so informacije o predmetu tega naročila rezultat predhodno opravljene storitve, ki ne daje zagotovil.

#### **[Odstavki 900.35 do 900.39 so namenoma izpuščeni.]**

#### **Splošna dokumentacija o neodvisnosti za posle dajanja zagotovil**

- Z900.40** Podjetje mora dokumentirati sklepe o ravnanju v skladu s tem delom in vsebino vseh ustreznih razprav, ki podpirajo te sklepe. Še posebej:
- (a) kadar se varovala uporabljajo za obravnavanje nevarnosti, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in obstoječa ali uporabljena varovala;
  - (b) kadar je nevarnost zahtevala bistveno analizo in je podjetje sklenilo, da je bila nevarnost že na sprejemljivi ravni, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in utemeljiti svoj sklep.
- 900.40 G1 Dokumentacija zagotavlja dokaze o presojah podjetja pri oblikovanju sklepov o ravnanju v skladu s tem delom. Pomanjkanje dokumentacije pa ni odločilno za sklepanje o tem, ali je podjetje določeno zadevo proučilo in ali je podjetje neodvisno.

#### **[Odstavki 900.41 do 900.49 so namenoma izpuščeni.]**

#### **Kršenje določbe o neodvisnosti za posle dajanja zagotovil**

##### *Podjetje prepozna kršitev*

- Z900.50** Če podjetje sklene, da je prišlo do kršitve zahteve v tem delu, mora:
- (a) končati, začasno ukiniti ali odpraviti interes ali razmerje, ki je povzročilo kršitev;
  - (b) ovrednotiti bistvenost kršitve in njen vpliv na nepristranskost in sposobnost izdaje poročila o dajanju zagotovil;
  - (c) določiti, ali lahko sprejme ukrep, ki zadovoljivo obravnava kršitev.

Pri tem odločanju mora podjetje strokovno presoditi in upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da bi bila ogrožena njegova nepristranskost in podjetje ne bi moglo izdati poročila o dajanju zagotovil.

- Z900.51** Če podjetje določi, da ukrepa, ki bi zadovoljivo obravnaval posledice kršitve, ni mogoče sprejeti, mora čim prej obvestiti stranko, ki je zadolžila podjetje ali pristojne za upravljanje, kot je primerno. Podjetje mora sprejeti tudi potrebne ukrepe za dokončanje posla dajanja zagotovil v skladu z veljavnimi pravnimi ali regulativnimi zahtevami, ki so primerne za dokončanje posla dajanja zagotovil.

- Z900.52** Če podjetje določi, da lahko sprejme ukrep za zadovoljivo obravnavanje posledic kršitve, mora s stranko, ki je zadolžila podjetje ali pristojne za upravljanje, kot je primerno,

razpravljati o kršitvi in ukrepu, ki ga je sprejelo ali predlaga njegov sprejem. Podjetje mora pravočasno razpravljati o kršitvi in predlaganem ukrepu ter upoštevati okoliščine posla in kršitve.

**Z900.53** Če se stranka, ki je zadolžila podjetje, ali pristojni za upravljanje ne strinjajo, da ukrep, ki ga je predlagalo podjetje v skladu z odstavkom Z900.50(c) zadovoljivo obravnava posledice kršitve, mora sprejeti ukrepe, ki so potrebni za dokončanje posla dajanja zagotovil v skladu z veljavnimi pravnimi ali regulativnimi zahtevami, ustreznimi za dokončanje posla dajanja zagotovil.

#### *Dokumentacija*

**Z900.54** Pri ravnanju v skladu z zahtevami v odstavkih Z900.50 do Z900.53 mora podjetje dokumentirati:

- (a) kršitev,
- (b) sprejete ukrepe
- (c) ključne sprejete odločitve in
- (d) vse zadeve, o katerih se razpravlja s pristojnimi za upravljanje.

**Z900.55** Če podjetje nadaljuje posel dajanja zagotovil, mora dokumentirati:

- (a) sklep, da po strokovni presoji podjetja nepristranskost ni ogrožena,
- (b) utemeljitev, zakaj je sprejeti ukrep zadovoljivo obravnaval posledice kršitve, tako da je podjetje lahko izdalo poročilo o dajanju zagotovil.

## **RAZDELEK 905**

### **HONORARJI**

#### **Uvod**

- 905.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 905.2 Honorarji in druge vrste nagrajevanja lahko povzročijo nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, ki izhaja iz honorarjev, zaračunanih naročnikom posla dajanja zagotovil.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

*Honorarji, ki jih je plačal naročnik posla dajanja zagotovil*

- 905.3 G1 Kadar se o honorarjih pogaja naročnik posla dajanja zagotovil in jih plačuje, to ustvarja nevarnost koristoljubja in lahko ustvari nevarnost ustrahovanja za neodvisnost.
- 905.3 G2 Uporaba konceptualnega okvira zahteva, da podjetje, preden sprejme posel dajanja zagotovil za naročnika posla dajanja zagotovil, ugotovi, ali je nevarnost za neodvisnost glede honorarjev, predlaganih naročniku, na sprejemljivi ravni. Uporaba konceptualnega okvira tudi zahteva, da podjetje ponovno ovrednoti tako nevarnost, kadar se dejstva in okoliščine med trajanjem posla spremenijo.
- 905.3 G3 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti, ki nastane, ko naročnik posla dajanja zagotovil plača honorarje, vključujejo:
- višino honorarjev za posel dajanja zagotovil in obseg, v katerem so upoštevani potrebni viri ob upoštevanju poslovnih in tržnih prednostnih nalog podjetja;
  - obseg morebitne odvisnosti med višino honorarja za posel dajanja zagotovil in izidom storitve;
  - višina honorarja v okviru storitve, ki jo bo opravilo podjetje ali podjetje v mreži;
  - bistvenost naročnika za podjetje ali partnerja;
  - vrsto naročnika;
  - vrsto posla dajanja zagotovil;
  - vključenost pristojnih za upravljanje pri dogovarjanju o honorarjih;
  - dejstvo, ali višino honorarja določi neodvisna tretja oseba, kot je regulativni organ.
- 905.3 G4 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavku 120.15 G3 (zlasti obstoj sistema upravljanja kakovosti, ki ga podjetje oblikuje in izvaja v skladu s standardi upravljanja kakovosti, ki jih je izdal IAASB), lahko vplivajo tudi na oceno, ali je nevarnost za neodvisnost na sprejemljivi ravni.
- 905.3 G5 V zahtevah in gradivu za uporabo, ki sledijo, so opredeljene okoliščine, ki jih bo morda treba dodatno oceniti pri ugotavljanju, ali je nevarnost na sprejemljivi ravni. Za te okoliščine gradivo za uporabo vključuje primere dodatnih dejavnikov, ki so lahko pomembni pri ocenjevanju nevarnosti.

#### **Višina honorarjev za posle dajanja zagotovil**

- 905.4 G1 Določitev honorarjev, ki jih je treba zaračunati naročniku posla dajanja zagotovil za storitve dajanja zagotovil ali druge storitve, je poslovna odločitev podjetja ob upoštevanju dejstev in okoliščin, pomembnih za ta posebni posel, vključno z zahtevami tehničnih in strokovnih standardov.

- 905.4 G2 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, ki jo ustvarja višina honorarja za posel dajanja zagotovit, kadar jo plača naročnik posla dajanja zagotovit, vključujejo:
- poslovno utemeljitev podjetja za višino honorarja za posel dajanja zagotovit;
  - ali je naročnik izvajal ali izvaja neprimeren pritisk za zmanjšanje honorarja za posel dajanja zagotovit.
- 905.4 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ne sodeluje pri poslu dajanja zagotovit, za oceno razumnosti predlaganega honorarja glede na obseg in zapletenost posla;
  - zadolženost primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri poslu dajanja zagotovit, za pregled opravljenega dela.

### **Pogojni honorarji**

- 905.5 G1 Pogojni honorarji so honorarji, izračunani po vnaprej določeni osnovi, ki je povezana z izidom posla ali rezultatom opravljenih storitev. Pogojni honorar, ki se zaračuna preko posrednika, je primer posrednega pogojnega honorarja. V tem razdelku velja, da honorar ni pogojen, če ga je določilo sodišče ali drug javni organ.
- Z905.6** Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za posel dajanja zagotovit.
- Z905.7** Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za storitev, ki ne daje zagotovit, in je opravljena za naročnika posla dajanja zagotovit, če je izid storitve, ki ne daje zagotovit, in s tem znesek honorarja odvisen od prihodnje ali sedanje presoje, povezane z zadevo, ki je pomembna za informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovit.
- 905.7 G1 Odstavka Z905.6 in Z905.7 preprečujeta podjetju sklenitev nekaterih dogovorov o pogojnih honorarjih z naročnikom posla dajanja zagotovit. Tudi če se ne prepreči dogovora o pogojnem honorarju pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovit, za naročnika posla dajanja zagotovit, še vedno lahko vpliva na raven nevarnosti koristoljubja.
- 905.7 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- razpon možne višine honorarja;
  - dejstvo, ali ustrezen organ določi izid, od katerega je odvisen pogojni honorar;
  - razkritje dela, ki ga je opravilo podjetje, in osnove za plačilo predvidenim uporabnikom;
  - vrsto storitve;
  - učinek dogodka ali transakcije o informacijah o obravnavani zadevi.
- 905.7 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, ki ne daje zagotovit, za pregled ustreznega dela o dajanju zagotovit;
  - pridobitev vnaprejšnjega pisnega dogovora z naročnikom o osnovi za plačilo.

### **Celotni honorarji – Zapadli honorarji**

- 905.8 G1 Na raven nevarnosti koristoljubja lahko vpliva, če naročnik posla dajanja zagotovit v

- času trajanja posla dajanja zagotovil zamudi plačilo honorarjev za posel dajanja zagotovil ali drugih storitev.
- 905.8 G2 Na splošno se pričakuje, da bo podjetje pridobilo plačilo takih honorarjev pred izdajo poročila o zagotovitlu.
- 905.8 G3 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- bistvenost zapadlih honorarjev za podjetje;
  - trajanje obdobja, v katerem so honorarji zapadli;
  - oceno podjetja o sposobnosti in pripravljenosti naročnika ali druge ustrezne stranke, da plača zapadli honorar.
- 905.8 G4 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za odpravo take nevarnosti, vključujejo:
- pridobitev delnega plačila zapadlih honorarjev;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri poslu dajanja zagotovil, za pregled opravljenega dela.
- Z905.9** Kadar bistveni del honorarjev, ki jih mora plačati naročnik posla dajanja zagotovil, ostane dalj časa neplačan, mora podjetje ugotoviti:
- (a) ali so zapadli honorarji lahko enakovredni posojilu naročniku, pri čemer se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 911, in
- (b) ali je primerno, da se podjetje ponovno imenuje ali nadaljuje posel dajanja zagotovil.

#### **Celotni honorarji – odvisnost od honorarjev**

- 905.10 G1 Kadar celotni honorarji, ki jih od naročnika posla dajanja zagotovil ustvari podjetje, ki izrazi sklep v poslu dajanja zagotovil, predstavljajo velik delež vseh honorarjev tega podjetja, odvisnost od honorarjev tega naročnika in zaskrbljenost zaradi morebitne izgube honorarjev vplivata na raven nevarnosti koristoljubja in ustvarjata nevarnost ustrahovanja.
- 905.10 G2 V okoliščinah, opisanih v odstavku 905.10 G1, nastane nevarnost koristoljubja in ustrahovanja, tudi če naročnik posla dajanja zagotovil ni odgovoren za pogajanja ali plačilo honorarjev za posel dajanja zagotovil.
- 905.10 G3 Pri izračunu celotnih honorarjev podjetja lahko podjetje uporabi razpoložljive finančne informacije iz prejšnjega poslovnega leta in oceni delež na podlagi teh informacij, če je to primerno.
- 905.10 G4 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, vključujejo:
- strukturo poslovanja podjetja;
  - dejstvo, kjer se pričakuje, da bo podjetje razpršilo dejavnost tako, da se bo zmanjšala odvisnost od naročnika posla dajanja zagotovil.
- 905.10 G5 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zmanjšanje obsega storitev, ki niso posli dajanja zagotovil, opravljenih za naročnika;
  - povečanje baze strank podjetja, da se zmanjša odvisnost od naročnika posla dajanja zagotovil.
- 905.10 G6 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja nastane, kadar honorarji, ki jih podjetje ustvari z naročnikom posla dajanja zagotovil, predstavljajo velik delež prihodkov od naročnikov posameznega partnerja.



- 905.10 G7 Dejavniki, ki so pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- kakovostno in količinsko bistvenost naročnika posla dajanja zagotovil za partnerja;
  - obseg, v katerem je nadomestilo partnerja odvisno od honorarjev, ustvarjenih pri naročniku.
- 905.10 G8 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član skupine za dajanje zagotovil, za pregled dela;
  - zagotovitev, da na nadomestilo partnerja ne vplivajo bistveno honorarji, ustvarjeni pri naročniku dajanja zagotovil;
  - povečanje baze strank partnerja, da se zmanjša odvisnost od naročnika.

## **RAZDELEK 906**

### **DARILA IN GOSTOLJUBJE**

#### **Uvod**

- 906.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 906.2 Sprejemanje daril in gostoljubja od naročnika posla dajanja zagotovil lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebno zahtevo in gradivo za uporabo, ki ustrežata konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteva in gradivo za uporabo**

- Z906.3** Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ne sme sprejemati daril in gostoljubja od naročnika posla dajanja zagotovil, razen če je vrednost neznatna in zanemarljiva.
- 906.3 G1 Kadar podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil naročniku posla dajanja zagotovil ponuja ali od njega sprejema spodbudo, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 340, in ravnanje, ki ni v skladu s temi zahtevami, lahko povzroči nevarnost za neodvisnost.
- 906.3 G2 Zahteve, opisane v razdelku 340, ki so povezane s ponujanjem ali sprejemanjem spodbude, ne dovoljujejo podjetju ali članu skupine za posel dajanja zagotovil, da sprejema darila in gostoljubje, kadar je namen neprimerno vplivanje na obnašanje, tudi če je vrednost neznatna in zanemarljiva.

## **RAZDELEK 907**

### **DEJANSKE ALI PREDVIDENE PRAVDE**

#### **Uvod**

- 907.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 907.2 Kadar pride do pravde z naročnikom posla dajanja zagotovil, ali je videti, da bo do pravde prišlo, nastane nevarnost koristoljubja in ustrahovanja. Ta razdelek opisuje posebno gradivo za uporabo, ki ustreza konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 907.3 G1 Za razmerje med poslovodstvom naročnika in člani skupine za posel dajanja zagotovil morata biti značilna popolna iskrenost in celotno razkritje naročnikovega poslovanja. Nasprotna stališča so lahko posledica dejanske ali predvidene pravde med naročnikom posla dajanja zagotovil in podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovil. Taka nasprotna stališča lahko vplivajo na pripravljenost poslovodstva, da pripravi popolna razkritja in povzroči nevarnost koristoljubja in ustrahovanja.
- 907.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- pomembnost pravde,
  - dejstvo, ali je pravda povezana s predhodnim poslom dajanja zagotovil.
- 907.3 G3 Če pravda vključuje člana skupine za posel dajanja zagotovil, je primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja in ustrahovanja, odstranitev tega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 907.3 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, je zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda opravljeno delo.

## **RAZDELEK 910**

### **FINANČNI DELEŽI**

#### **Uvod**

- 910.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 910.2 Imetje/posedovanje finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 910.3 G1 S finančnim deležem lahko neposredno ali posredno razpolaga posrednik, na primer kolektivna naložbena shema, zapuščinski ali skrbniški sklad. Kadar ima uporabnik nadzor nad posrednikom ali sposobnost vplivanja na njegove odločitve o naložbah, kodeks opredeljuje tak finančni delež kot neposrednega. In nasprotno, kadar uporabnik nima nadzora nad posrednikom ali nima sposobnosti vplivanja na odločitve o naložbah, kodeks opredeljuje finančni delež kot posrednega.
- 910.3 G2 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na »pomembnost« finančnega deleža. Pri določanju, ali je tak delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.
- 910.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti koristoljubja, ki jo povzroči imetje/posedovanje finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil, vključujejo:
- vlogo posameznika, ki ima finančni delež,
  - dejstvo, ali je finančni delež neposredni ali posredni,
  - pomembnost finančnega deleža.

##### **Finančni deleži, ki jih imajo podjetje, člani skupine za posel dajanja zagotovil in najožja družina**

- Z910.4** Neposrednega finančnega deleža ali pomembnega posrednega finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil ne sme imeti:
- (a) podjetje ali
  - (b) član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine takega posameznika.

##### **Finančni deleži v organizaciji, ki nadzoruje naročnika posla dajanja zagotovil**

- Z910.5** Kadar ima organizacija obvladujoči delež pri naročniku posla dajanja zagotovil in kadar je naročnik pomemben za organizacijo, niti podjetje niti član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža v tej organizaciji.

##### **Finančni deleži skrbnika**

- Z910.6** Odstavek Z910.4 mora veljati tudi za finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil v skrbniškem skladu, za katerega podjetje ali posameznik deluje kot skrbnik, razen če:

- (a) nihče od navedenih ni upravičenec skrbniškega sklada: skrbnik, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ali podjetja;
- (b) delež pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki ga ima skrbniški sklad, ni pomemben za skrbniški sklad;
- (c) skrbniški sklad ne more bistveno vplivati na naročnika posla dajanja zagotovil;
- (d) nihče od navedenih ne more bistveno vplivati na odločitev o naložbah, ki vključuje finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil: skrbnik, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ali podjetja.

### **Nenamerno prejeti finančni deleži**

**Z910.7** Če podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika prejme neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil z dedovanjem, darilom kot rezultatom združitve ali v podobnih okoliščinah, in imetje deleža v skladu s tem razdelkom ne bi bilo dovoljeno, potem:

- (a) je treba finančni delež, ki ga je podjetje prejelo, takoj prodati ali pa mora podjetje prodati zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;
- (b) mora član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine posameznika, ki je prejel finančni delež, takoj prodati ali pa mora prodati zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.

### **Druge okoliščine finančnih deležev**

#### *Ožja družina*

- 910.8 G1 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član skupine za posel dajanja zagotovil ve, da ima ožji družinski član neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil.
- 910.8 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovil in ožjim družinskim članom;
  - dejstvo, ali je finančni delež neposredni ali posredni;
  - pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.
- 910.8 G3 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:
- nujnost, da ožji družinski član takoj ko je izvedljivo, proda celotni finančni delež ali proda zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;
  - odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 910.8 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana skupine za posel dajanja zagotovil.

### *Drugi posamezniki*

- 910.8 G5 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član skupine za posel dajanja zagotovi ve, da imajo navedeni posamezniki finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovit:
- partnerji in strokovni delavci podjetja, razen tistih, ki jim izrecno ni dovoljeno imeti takih finančnih deležev v skladu z odstavkom Z910.4, ali njihovi najožji družinski člani;
  - posamezniki, ki imajo tesno osebno razmerje s članom skupine za posel dajanja zagotovit.
- 910.8 G6 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev člana skupine za posel dajanja zagotovit, ki ima osebno razmerje, iz skupine za posel dajanja zagotovit.
- 910.8 G7 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- izključitev člana skupine za posel dajanja zagotovit iz bistvenega odločanja o poslu dajanja zagotovit;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana skupine za posel dajanja zagotovit.

## **RAZDELEK 911**

### **POSOJILA IN JAMSTVA**

#### **Uvod**

- 911.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 911.2 Posojilo ali jamstvo za posojilo, dano naročniku posla dajanja zagotovil, lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 911.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na »pomembnost« posojila ali jamstva. Pri določanju, ali je tako posojilo ali jamstvo za posameznika pomembno, se lahko upošteva celotna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.

##### **Posojila in jamstva, dana naročniku posla dajanja zagotovil**

- Z911.4** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme dati ali zagotoviti posojila naročniku posla dajanja zagotovil, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba:
- (a) podjetje ali posameznika, ki da posojilo ali jamstvo, in
  - (b) naročnika.

##### **Posojila in jamstva, prejeta od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija**

- Z911.5** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali jamstva za posojilo od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo dano v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji.
- 911.5 G1 Primeri posojil vključujejo hipoteke, prekoračitve stanja na bančnem računu, posojila za avtomobile in salde na kreditnih karticah.
- 911.5 G2 Tudi če podjetje prejme posojilo od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija, v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji, lahko posojilo povzroči nevarnost koristoljubja, če je pomembno za naročnika posla dajanja zagotovil ali podjetje, ki prejme posojilo.
- 911.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni član skupine za posel dajanja zagotovil, da pregleda delo, ali da to stori podjetje v mreži, ki ni upravičenec posojila.

##### *Depozitni ali trgovalni računi*

- Z911.6** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti depozitov ali trgovalnega računa pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, razen če se depozit ali račun vodi v skladu z običajnimi tržnimi pogoji.

**Posojila in jamstva, prejeta od naročnika posla dajanja zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija**

**Z911.7** Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali prejeti zagotovil o posojilu od naročnika posla dajanja zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba:

- (a) podjetje ali posameznika, ki prejme posojilo ali jamstvo, kot je primerno, in
- (b) naročnika.



## **RAZDELEK 920**

### **POSLOVNA RAZMERJA**

#### **Uvod**

- 920.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 920.2 Tesno poslovno razmerje z naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom lahko povzroči nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 920.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na »pomembnost« finančnega deleža in »bistvenost« poslovnega razmerja. Pri določanju, ali je tak finančni delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.
- 920.3 G2 Primeri tesnega poslovnega razmerja, ki izhajajo iz poslovnega razmerja ali skupnih finančnih deležev, vključujejo:
- finančni delež v skupnem podvigu z naročnikom posla dajanja zagotovil ali obvladujočim lastnikom, članom upravnega odbora ali uprave ali drugim posameznikom, ki opravlja višje poslovodne naloge za naročnika;
  - dogovore o povezovanju ene ali več storitev ali proizvodov podjetja z eno ali več storitvami ali proizvodi naročnika in trženju paketa s sklicevanjem na obe stranki;
  - dogovore o distribuciji ali trženju, v skladu s katerimi podjetje distribuira ali trži proizvode ali storitve naročnika, ali pa naročnik distribuira ali trži proizvode ali storitve podjetja.

##### **Poslovna razmerja podjetja, člana skupine za posel dajanja zagotovil ali najožje družine**

- Z920.4** Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ne sme imeti tesnega poslovnega razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom, razen če finančni delež ni bistven in če poslovno razmerje ni bistveno za naročnika ali njegovo poslovodstvo in podjetje ali člana skupine za posel dajanja zagotovil, kot je primerno.
- 920.4 G1 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja lahko nastane, če obstaja tesno poslovno razmerje med naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom in najožjo družino člana skupine za posel dajanja zagotovil.

##### **Kupovanje blaga ali storitev**

- 920.5 G1 Nakup blaga in storitev od naročnika posla dajanja zagotovil s strani podjetja ali člana skupine za posel dajanja zagotovil ali kogar koli iz najožje družine tega posameznika običajno ne povzroči nevarnosti za neodvisnost, če posel poteka v okviru običajnega poslovanja in v skladu s tržnimi pogoji. Take transakcije pa so lahko take vrste in velikosti, da povzročijo nevarnost koristoljubja.

920.5 G2 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo nevarnost koristoljubja, vključujejo:

- odpravo ali zmanjšanje višine transakcije,
- odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.

## **RAZDELEK 921**

### **DRUŽINSKA IN OSEBNA RAZMERJA**

#### **Uvod**

- 921.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 921.2 Družinska ali osebna razmerja z naročnikovim osebjem lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 921.3 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja bi lahko povzročila družinska in osebna razmerja med članom delovne skupine za dajanje zagotovil in članom upravnega odbora ali uprave ali (odvisno od njihove vloge) določenimi zaposlenimi naročnika posla dajanja zagotovil.
- 921.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti, vključujejo:
- posameznikovo odgovornost v skupini za posel dajanja zagotovil,
  - vlogo družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku posla dajanja zagotovil in bližino razmerja.

##### **Najožja družina člana skupine za posel dajanja zagotovil**

- 921.4 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je najožji družinski član člana skupine za posel dajanja zagotovil zaposlen na delovnem mestu, ki bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo posla dajanja zagotovil.
- 921.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga je imel najožji družinski član,
  - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.4 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo med odgovornosti najožjega družinskega člana.
- Z921.5** Posameznik ne sme sodelovati kot član skupine za posel dajanja zagotovil, kadar je kdor koli iz najožje družine tega posameznika:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil;
  - (b) pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem ima bistveni vpliv na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil;
  - (c) bil na takem položaju v obdobju, na katero se nanašajo posel ali informacije o obravnavani zadevi.

### **Ožja družina člana skupine za posel dajanja zagotovil**

- 921.6 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je ožji družinski član člana skupine za posel dajanja zagotovil:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 921.6 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovil in ožjim družinskim članom;
  - položaj, ki ga ima ožji družinski član;
  - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.6 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.6 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo k odgovornosti ožjega družinskega člana.

### **Druga ožja razmerja člana skupine za posel dajanja zagotovil**

- Z921.7** Član skupine za posel dajanja zagotovil se mora v skladu z usmeritvami in postopki podjetja posvetovati, če ima tesno razmerje s posameznikom, ki ni najožji ali ožji družinski član, vendar je:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil;
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 921.7 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki jih povzročijo taka razmerja, vključujejo:
- vrsto razmerja med posameznikom in članom skupine za posel dajanja zagotovil;
  - položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
  - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.7 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.7 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo k odgovornosti posameznika, s katerim ima član skupine za posel dajanja zagotovil tesno razmerje.

## Razmerja partnerjev in zaposlenih podjetja

- 921.8 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane zaradi osebnega ali družinskega razmerja med:
- (a) partnerjem ali zaposlenim podjetja, ki ni član skupine za posel dajanja zagotovil;
  - (b) katerimi koli naslednjimi posamezniki pri naročniku posla dajanja zagotovil:
    - (i) članom upravnega odbora ali uprave,
    - (ii) zaposlenim na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu med zaposlenim na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 921.8 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim naročnika;
  - stopnjo medsebojnih stikov partnerja ali zaposlenega v podjetju s skupino za posel dajanja zagotovil;
  - položaj partnerja ali zaposlenega v podjetju;
  - vlogo posameznika pri naročniku.
- 921.8 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:
- razporejanje odgovornosti partnerja ali zaposlenega za zmanjšanje morebitnega vpliva na posel dajanja zagotovil;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda ustrezno opravljeno delo dajanja zagotovil.

## **RAZDELEK 922**

### **NEDAVNA ZAPOSLOSTEV PRI NAROČNIKU POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL**

#### **Uvod**

- 922.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 922.2 Če je član skupine za posel dajanja zagotovil nedavno deloval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni naročnika posla dajanja zagotovil, lahko nastane nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Zaposlitev v obdobju, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil**

- Z922.3** Skupina za posel dajanja zagotovil ne sme vključevati posameznika, ki je v obdobju, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
  - (b) bil pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

##### **Zaposlitev pred obdobjem, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil**

- 922.4 G1 Nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti lahko nastane, če je pred obdobjem, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil, član skupine za posel dajanja zagotovil:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
  - (b) bil pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem je bistveno vplival na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem je bistveno vplival na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

Na primer, nevarnost bi nastala, če bi bilo treba sprejeto odločitev ali delo, ki ga je posameznik opravil v predhodnem obdobju, ko je bil zaposlen pri naročniku, ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega posla dajanja zagotovil.

- 922.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga je imel posameznik pri naročniku,
  - obdobje, ko je posameznik prenehal delati za naročnika,
  - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.

- 922.4 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti, je zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda delo, ki ga je opravil član skupine za posel dajanja zagotovil.

## **RAZDELEK 923**

### **DELOVANJE KOT ČLAN UPRAVNEGA ODBORA ALI UPRAVE NAROČNIKA POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL**

#### **Uvod**

- 923.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 923.2 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil povzroča nevarnost pregledovanja lastnega dela in koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave**

- Z923.3** Partner ali zaposleni v podjetju ne sme delovati kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil v podjetju.

##### **Delovanje kot poslovni sekretar podjetja**

- Z923.4** Partner ali zaposleni v podjetju ne sme delovati kot poslovni sekretar podjetja za naročnika posla dajanja zagotovil v podjetju, razen če:
- (a) to prakso izrecno dovoljujejo lokalni zakon, strokovna pravila ali praksa;
  - (b) poslovodstvo sprejema vse odločitve;
  - (c) so opravljene dolžnosti in dejavnosti rutinske in administrativne narave, kot je pripravljanje zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja.
- 923.4 G1 Položaj poslovnega sekretarja podjetja ima v različnih pravnih ureditvah različne vloge. Njegove naloge segajo od administrativnih (kot sta ravnanje z zaposlenimi ter vodenje evidenc in registrov v družbi) do tako različnih, kot je zagotavljanje skladnosti s predpisi ali svetovanje o zadevah upravljanja družbe. Običajno ta položaj pomeni tesno povezanost z organizacijo. Zato nastane nevarnost, če partner ali zaposleni podjetja deluje kot poslovni sekretar za naročnika posla dajanja zagotovil. (Več informacij o opravljanju storitev za naročnika posla dajanja zagotovil, ki ne dajejo zagotovil, je v razdelku 950 *Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil.*)

## RAZDELEK 924

### ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL

#### Uvod

- 924.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 924.2 Delovna razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

- 924.3 G1 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če je bil kdor koli izmed naslednjih posameznikov član skupine za posel dajanja zagotovil ali partner podjetja:
- član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil;
  - zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

##### *Omejitve nekdanjega partnerja ali člana skupine za posel dajanja zagotovil*

- Z924.4** Če se je nekdanji partner pridružil naročniku posla dajanja zagotovil v podjetju ali če se je nekdanji član skupine za posel dajanja zagotovil pridružil naročniku posla dajanja zagotovil kot:
- (a) član upravnega odbora ali uprave ali
  - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, posameznik ne sme več sodelovati pri poslovanju podjetja ali pri strokovnih nalogah.
- 924.4 G1 Tudi če se je eden izmed posameznikov, opisanih v odstavku Z924.4, pridružil naročniku posla dajanja zagotovil na takem položaju in ne sodeluje več pri poslovanju podjetja ali pri strokovnih nalogah, lahko še vedno nastane nevarnost domačnosti ali ustrahovanja.
- 924.4 G2 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko tudi nastane, če se je nekdanji partner podjetja pridružil organizaciji na enem od položajev, ki so opisani v odstavku 924.3 G1, in organizacija naknadno postane naročnica posla dajanja zagotovil podjetja.
- 924.4 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- (a) položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
  - (b) vpletenost posameznika v skupino za posel dajanja zagotovil;
  - (c) obdobje, ko je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovil ali partner v podjetju;



- (d) prejšnji položaj posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil ali podjetju. Primer je, ali je bil posameznik odgovoren za ohranjanje rednega stika s poslovodstvom naročnika ali pristojnimi za upravljanje.

924.4 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- sklepanje takih dogovorov, da posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja, razen tistih, ki so izvršena v skladu s fiksnimi predhodnimi dogovori;
- sklepanje takih dogovorov, da noben znesek, ki ga podjetje dolguje posamezniku, ni pomemben;
- prilagajanje načrta za posel dajanja zagotovil;
- dodelitev takih posameznikov v skupino za posel dajanja zagotovil, ki imajo zadostne izkušnje v primerjavi s posameznikom, ki se je pridružil naročniku;
- zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda delo nekdanjega člana skupine za posel dajanja zagotovil.

*Člani skupine za posel dajanja zagotovil, ki začenjajo pogajanja o zaposlitvi pri naročniku*

**Z924.5** Podjetje mora imeti usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da člani skupine za posel dajanja zagotovil obvestijo podjetje, ko začnejo razgovore/pogajanja o zaposlitvi z naročnikom posla dajanja zagotovil.

924.5 G1 Nevarnost koristoljubja nastane, ko član skupine za posel dajanja zagotovil sodeluje pri poslu dajanja zagotovil, čeprav ve, da se bo ali bi se lahko član skupine za posel dajanja zagotovil nekoč v prihodnosti pridružil naročniku.

924.5 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev posameznika iz posla dajanja zagotovil.

924.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primernega ocenjevalca, da pregleda bistvene presoje, ki jih je pripravil ta član skupine za posel dajanja zagotovil, ko je bil član skupine.

## **RAZDELEK 940**

### **DOLGOTRAJNA POVEZANOST OSEBJA Z NAROČNIKOM POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL**

#### **Uvod**

- 940.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 940.2 Kadar je posameznik vključen v posel dajanja zagotovit dolgotrajne in ponavljajoče se vrste, lahko nastane nevarnost domačnosti in koristoljubja. Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

- 940.3 G1 Nevarnost domačnosti lahko nastane kot rezultat dolgotrajne povezanosti posameznika z:
- (a) naročnikom posla dajanja zagotovit,
  - (b) višjim poslovdstvom naročnika posla dajanja zagotovit,
  - (c) osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovit.
- 940.3 G2 Nevarnost koristoljubja lahko nastane kot rezultat posameznikovega strahu pred izgubo dolgotrajnega naročnika posla dajanja zagotovit ali interesa za ohranjanje tesnega osebnega razmerja s članom višjega poslovdstva ali pristojnih za upravljanje. Taka nevarnost lahko neprimerno vpliva na presojo posameznika.
- 940.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:
- vrsto posla dajanja zagotovit;
  - obdobje, ko je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovit, delovno dobo posameznika v skupini in vrsto vlog, ki jih je opravljal, vključno z dejstvom, ali je tako razmerje obstajalo, ko je bil posameznik v drugem podjetju;
  - obseg, do katerega delo posameznika usmerja, pregleduje in nadzoruje višje osebje;
  - obseg, do katerega lahko posameznik zaradi delovne dobe vpliva na izid posla dajanja zagotovit, na primer s sprejemanjem ključnih odločitev ali usmerjanjem dela drugih članov delovne skupine za posel;
  - tesno osebno razmerje posameznika z naročnikom posla dajanja zagotovit, ali če je primerno, z višjim poslovdstvom;
  - vrsto, pogostost in obseg stikov med posameznikom in naročnikom posla dajanja zagotovit;
  - dejstvo, ali se je spremenila vrsta ali zapletenost osnovne obravnavane zadeve ali informacij o obravnavani zadevi;
  - vprašanje, ali obstajajo nedavne spremembe pri posamezniku ali posameznikih pri naročniku posla dajanja zagotovit, ki je odgovoren/so odgovorni za osnovno

obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu za informacije o obravnavani zadevi, ali če je primerno, višje poslovodstvo.

940.3 G4 Kombinacija enega ali več dejavnikov lahko poveča ali zmanjša raven nevarnosti. Na primer, nevarnost domačnosti, ki sčasoma nastane zaradi vedno tesnejšega razmerja med članom delovne skupine za posel dajanja zagotovil in posameznikom pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki je na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu na informacije o obravnavani zadevi, bi bila zmanjšana z odhodom takega posameznika od naročnika.

940.3 G5 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost domačnosti in koristoljubja v zvezi s posebnim poslom, bi bila menjava posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil.

940.3 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:

- spreminjanje vloge posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil ali vrste in obsega nalog, ki jih opravlja posameznik;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član skupine za posel dajanja zagotovil, da pregleda delo posameznika;
- opravljanje rednih neodvisnih notranjih in zunanjih pregledov kakovosti posla.

**Z940.4** Če se podjetje odloči, da je mogoče raven nastale nevarnosti obravnavati samo z menjavanjem posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil, mora določiti ustrezno obdobje, v katerem posameznik ne sme:

- (a) biti član delovne skupine za posel dajanja zagotovil,
- (b) zagotavljati upravljanja kakovosti za posel dajanja zagotovil,
- (c) neposredno vplivati na izid posla dajanja zagotovil.

Obdobje mora biti dovolj dolgo, da dovoli obravnavanje nevarnosti domačnosti in koristoljubja.

## RAZDELEK 950

### OPRAVLJANJE STORITEV, KI NE DAJEJO ZAGOTOVIL, ZA NAROČNIKE POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL

#### Uvod

- 950.1 Podjetja morajo spoštovati temeljna načela, biti neodvisna in uporabljati konceptualni okvir iz razdelka 120 za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost.
- 950.2 Podjetja lahko za svoje naročnike posla dajanja zagotovil opravljajo vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil, v skladu s svojim znanjem in izkušnjami. Opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil lahko povzroči nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli in nevarnost za neodvisnost.
- 950.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki je pomembno za uporabo konceptualnega okvira za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil.
- 950.4 Nove poslovne prakse, razvoj finančnih trgov in spremembe v tehnologiji so nekateri dogodki, zaradi katerih je nemogoče sestaviti vseobsegajoč seznam storitev, ki ne dajejo zagotovil in ki jih podjetja lahko opravljajo za naročnika posla dajanja zagotovil. Konceptualni okvir in splošne določbe v tem razdelku se uporabljajo, kadar podjetje predlaga naročniku opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za katero ni posebnih zahtev in gradiva za uporabo.

#### Zahteve in gradivo za uporabo

##### Splošno

*Nevarnost prevzemanja poslovodskih nalog pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil*

- 950.5 G1 Kadar podjetje naročniku posla dajanja zagotovil opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, obstaja nevarnost, da bo podjetje prevzelo poslovodske naloge v zvezi z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, razen če se podjetje prepriča, da so izpolnjene zahteve iz odstavkov Z900.13 in Z900.14.

*Sprejem posla za opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil*

- Z950.6** Preden podjetje sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovil, mora uporabiti konceptualni okvir, da ugotovi, ovrednoti in obravnava vsako nevarnost za neodvisnost, ki bi lahko nastala z opravljanjem te storitve.

*Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti*

- 950.7 G1 Opis kategorij nevarnosti, ki lahko nastanejo, ko podjetje opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil, je naveden v odstavku 120.6 G3.
- 950.7 G2 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje in ovrednotenje različnih vrst nevarnosti, ki bi lahko nastala pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil, vključujejo:
- vrsto, obseg, predvideno uporabo in namen storitve;
  - način opravljanja storitev, na primer osebe, ki bo sodelovalo, in njegova lokacija;

- pravno in regulativno okolje, v katerem se storitev opravlja;
- ali je naročnik subjekt javnega interesa;
- raven strokovnega znanja in izkušenj vodstva in zaposlenih naročnika glede na vrsto opravljene storitve;
- ali bo izid storitve vplival na osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu na zadeve, ki se odražajo v informacijah o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, in če je tako:
  - obseg, v katerem bo izid storitve bistveno vplival na osnovno obravnavano zadevo, in pri potrditvenem poslu na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil;
  - obseg, v katerem naročnik posla dajanja zagotovil določi bistvene zadeve presoje (glej odstavke Z900.13 do Z900.14);
- stopnjo zanašanja na izid storitve, ki bo del posla dajanja zagotovil;
- honorar v zvezi z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil.

Pomembnost v zvezi z informacijami naročnika posla dajanja zagotovil

950.8 G1 Pomembnost je dejavnik, ki je ustrezen pri ocenjevanju nevarnosti, ki nastane pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil. Pojem pomembnosti v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi naročnika posla dajanja zagotovil je obravnavan v *Mednarodnem standardu poslov dajanja zagotovil (ISAE) 3000 (prenovljen), Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali pregledov računovodskih informacij iz preteklih let*. Določitev pomembnosti vključuje strokovno presojo, nanjo pa vplivajo količinski in kakovostni dejavniki. Nanjo vplivajo tudi zaznave finančnih ali drugih informacijskih potreb uporabnikov.

Več storitev, ki ne dajejo zagotovil, opravljenih za istega naročnika posla dajanja zagotovil

950.9 G1 Podjetje lahko opravi več storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil. V teh okoliščinah je skupni učinek nevarnosti, ki jo povzroči opravljanje teh storitev, pomemben za ovrednotenje nevarnosti, ki ga opravi podjetje.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

950.10 G1 Nevarnost pregledovanja lastnega dela lahko nastane, če je pri potrditvenem poslu podjetje vključeno v pripravo informacij o obravnavani zadevi, ki pozneje postanejo informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil. Primeri storitev, ki ne dajejo zagotovil, in ki lahko ustvarijo tako nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar opravljajo storitve, povezane z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, vključujejo:

- (a) razvijanje in pripravljane bodočih informacij ter poznejše izdajanje poročila o zagotovitvi o teh informacijah;
- (b) opravljanje ocenjevanja vrednosti, ki je povezano z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil ali je njihov del.

Naročniki posla dajanja zagotovil, ki so subjekti javnega interesa

950.11 G1 Pričakovanja o neodvisnosti podjetja so večja, kadar podjetje opravlja posel dajanja zagotovil za subjekt javnega interesa, in bodo rezultati tega posla:

- (a) javno dostopni, tudi delničarjem in drugim deležnikom, ali
- (b) posredovani subjektu ali organizaciji, ustanovljeni z zakonom ali drugim predpisom za nadzor delovanja poslovnega sektorja ali dejavnosti.

Upoštevanje teh pričakovanj je del preizkusa razumne in obveščene tretje osebe, ki se

uporablja pri odločanju o tem, ali naj se za naročnika posla dajanja zagotovil opravi storitev, ki ne daje zagotovil.

- 950.11 G2 Če obstaja nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z naročilom, opravljenim v okoliščinah, opisanih v odstavku 950.11 G1(b), naj podjetje razkrije obstoj te nevarnosti pregledovanja lastnega dela in ukrepe, sprejete za njeno obravnavo, stranki, ki je najela podjetje, ali pristojnim za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil in subjektu ali organizaciji, ki je z zakonom ali drugim predpisom ustanovljena za nadzorovanje delovanja poslovnega sektorja ali dejavnosti, ki ji bodo posredovani izidi posla.

#### *Obravnavanje nevarnosti*

- 950.12 G1 Odstavki Z120.10 do 120.10 G2 vključujejo zahtevo in gradivo za uporabo, ki so pomembni pri obravnavanju nevarnosti za neodvisnost, vključno z opisom varoval.
- 950.12 G2 Nevarnost za neodvisnost, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ali več storitev za naročnika posla dajanja zagotovil, se razlikuje glede na dejstva in okoliščine posla dajanja zagotovil ter vrsto storitve. Takšna nevarnost se lahko obravnava z uporabo varoval ali s prilagoditvijo obsega predlagane storitve.
- 950.12 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za dajanje zagotovil, za opravljanje storitve;
  - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v zagotavljanje storitve, za pregled dela dajanja zagotovil ali opravljene storitve.
- 950.12 G4 Varovala morda ne bodo na voljo, da bi zmanjšali nevarnost, ki jo povzroči opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil na sprejemljivo raven. V takem primeru uporaba konceptualnega okvira od podjetja zahteva, da:
- (a) prilagodi obseg predlagane storitve, da odpravi okoliščine, ki ustvarjajo nevarnost;
  - (b) zavrne ali konča storitev, ki ustvarja nevarnost, ki je ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven;
  - (c) konča posel dajanja zagotovil.

## **RAZDELEK 990**

### **POROČILA, KI VKLJUČUJEJO OMEJITEV UPORABE IN RAZDELJEVANJA (POSLI DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA)**

#### **Uvod**

- 990.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna in za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 990.2 Ta razdelek določa nekatere prilagoditve v delu 4B, ki so dovoljene v določenih okoliščinah, in vključujejo posle dajanja zagotovil, kjer poročilo vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja. V tem razdelku se posel za izdajo poročila o dajanju zagotovil, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja v okoliščinah, opisanih v odstavku Z990.3, imenuje primeren posel dajanja zagotovil.

#### **Zahteve in gradivo za uporabo**

##### **Splošno**

**Z990.3** Kadar namerava podjetje izdati poročilo o poslu dajanja zagotovil, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja, morajo biti zahteve za neodvisnost, opisane v delu 4B, primerne za prilagoditev, ki jo dovoli ta razdelek, vendar le, če:

- (a) podjetje komunicira s predvidenimi uporabniki poročila v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti pri opravljanju storitve;
- (b) predvideni uporabniki poročila razumejo namen, informacije o obravnavani zadevi in omejitve poročila in se izrecno strinjajo z uporabo prilagoditev.

990.3 G1 Predvideni uporabniki poročila lahko pridobijo znanje o namenu, informacijah o obravnavani zadevi in omejitvah poročila z neposrednim ali posrednim sodelovanjem preko posrednika, ki ima pooblastilo, da deluje za predvidene uporabnike, ko ugotavlja vrsto in obseg posla. V katerem koli od primerov to sodelovanje pomaga podjetju, da komunicira s predvidenimi uporabniki o zadevah neodvisnosti, vključno z okoliščinami, ki ustrezajo konceptualnemu okviru. Prav tako dovoljuje podjetju, da pridobi soglasje predvidenih uporabnikov o prilagojenih zahtevah za neodvisnost.

**Z990.4** Kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, katerih imen se v času določanja pogojev za posel ne da natančno opredeliti, mora take uporabnike podjetje naknadno seznaniti s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, s katerimi se je strinjal njihov predstavnik.

990.4 G1 Kadar so predvideni uporabniki na primer vrsta uporabnikov, kot so posojilodajalci, v dogovoru o skupnem posojilu, lahko podjetje v listini o poslu, naslovljeni na predstavnika posojilodajalcev, opiše prilagojene zahteve za neodvisnost. Predstavnik lahko potem listino podjetja o poslu da na voljo članom skupine posojilodajalcev, da izpolnijo zahtevo podjetja, da take uporabnike obvesti o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se strinja predstavnik.

**Z990.5** Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil, morajo biti katere koli prilagoditve v delu 4B omejene na tiste prilagoditve, ki so opisane v odstavkih Z990.7 in Z990.8.

**Z990.6** Če podjetje izda tudi poročilo o dajanju zagotovil, ki ne vključuje omejitve uporabe in razdeljevanja za istega naročnika, mora za ta posel dajanja zagotovil uporabiti del 4B.

#### **Finančni deleži, posojila in jamstva, tesna poslovna, družinska in osebna razmerja**

**Z990.7** Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil:

- (a) morajo samo za člane delovne skupine za posel in njihove najožje in ožje družinske člane veljati ustrezne določbe, opisane v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924;
- (b) mora podjetje prepoznati, ovrednotiti in obravnavati nevarnost za neodvisnost, ki jo povzročijo interesi in razmerja, kot so opisani v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924, med naročnikom posla dajanja zagotovil in naslednjimi člani skupine za posel dajanja zagotovil;
  - (i) tistimi, ki svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, transakcij ali dogodkov, in
  - (ii) tistimi, ki zagotavljajo upravljanje kakovosti za posel, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla;
- (c) mora podjetje ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost, za katero delovna skupina za posel upravičeno verjame, da jo povzročijo interesi in razmerja med naročnikom posla dajanja zagotovil in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, kot je opisano v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924.

990.7 G1 Drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, vključujejo tiste, ki priporočajo nagrajevanje, ali tiste, ki opravljajo neposredni nadzor, poslovodenje ali drug nadzor partnerja, zadolženega za posle dajanja zagotovil v zvezi z opravljanjem posla dajanja zagotovil.

**Z990.8** Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil, ne sme imeti pomembnega neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil.



## POJMOVNIK S SEZNAMOM KRAJŠAV

V *Mednarodnem kodeksu etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* izraz v ednini vključuje lahko po potrebi tudi več oseb, spodaj navedeni izrazi pa imajo naslednje pomene.

V tem pojmovniku so pojasnila opredeljenih izrazov prikazana v navadnem tisku; poševni tisk se uporablja za razlago opisanih izrazov, ki imajo poseben pomen v določenih delih kodeksa, ali za dodatne razlage opredeljenih izrazov. Izrazom, ki so opisani v kodeksu, so pripisana tudi sklicevanja.

### **Bi lahko/morda** (*Might*)

*Ta izraz se v kodeksu uporablja za označevanje možnosti nastanka zadeve, dogodka ali ukrepov, ki jih je treba sprejeti. Izraz ne pripisuje nobene posebne ravni možnosti ali verjetnosti, kadar se uporabi v povezavi z nevarnostjo, saj je ovrednotenje ravni nevarnosti odvisno od dejstev in okoliščin določene zadeve, dogodka ali ravnanja.*

### **Član upravnega odbora ali uprave** (*Director or officer*)

Pristojni za upravljanje organizacije ali osebe z enakovrednimi pristojnostmi ne glede na nazive, ki se lahko razlikujejo glede na pravno ureditev države.

### **Delovna skupina za posel** (*Engagement team*)

Vsi partnerji in osebje, ki izvajajo posel, ter vsi posamezniki, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži in izvajajo postopke dajanja zagotovil v zvezi s poslom. To izključuje zunanje veščake, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži.

Izraz delovna skupina za posel izključuje tudi posameznike iz notranje revizije naročnika, ki neposredno pomagajo pri revizijskem poslu, kadar zunanji revizor izpolnjuje zahteve MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*.

### **Finančni delež** (*Financial interest*)

Delež v lastniškem kapitalu ali drug vrednostni papir, zadolžnica, posojilo ali drug dolžniški instrument organizacije, vključno s pravicami in obveznostmi za pridobitev takega deleža in izpeljanimi instrumenti, ki so neposredno povezani s takšnim deležem.

### **Informacije o obravnavani zadevi** (*Subject matter information*)

Izid merjenja ali ovrednotenja osnovne obravnavane zadeve na podlagi sodil, tj. informacij, ki izhajajo iz uporabe sodil za osnovno obravnavano zadevo.

**Ključni revizijski partner** (*Key audit partner*)

Partner, zadolžen za posel, posameznik, odgovoren za ocenjevanje kakovosti posla, in morebitni drugi revizijski partnerji, vključeni v delovno skupino za posel, ki sprejemajo ključne odločitve ali presoje o bistvenih zadevah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Odvisno od okoliščin in vloge posameznikov pri reviziji lahko drugi revizijski partnerji vključujejo na primer partnerje, odgovorne za bistvene odvisne družbe ali oddelke.

**Konceptualni okvir** (*Conceptual framework*)

Izraz je opisan v razdelku 120.

**Mreža** (*Network*)

Večja struktura, ki je:

- a) namenjena sodelovanju in
- b) nedvoumno namenjena pridobivanju dobička ali delitvi stroškov, ali si deli skupno lastništvo, kontroliranje ali poslovanje, skupne usmeritve in postopke upravljanja kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabo skupne blagovne znamke ali bistveni del strokovnih kadrov.

**Najožja družina** (*Immediate family*)

Zakonski (ali njemu ustrezen) partner ali vzdrževani družinski član.

**Naročnik posla dajanja zagotovil** (*Assurance client*)

Odgovorna stranka in pri potrditvenem poslu, tudi stranka, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi (ki je lahko ista kot odgovorna stranka).

**Naročnik posla preiskovanja** (*Review client*)

Organizacija, za katero podjetje opravlja posel preiskovanja

**Naročnik revizije** (*Audit client*)

Organizacija, za katero podjetje opravlja revizijski posel. Če je naročnik kotirajoča organizacija, bo vedno vključeval tudi njene

povezane organizacije. Če naročnik revizije ni kotirajoča organizacija, vključi tiste povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje.

*V delu 4A se izraz »naročnik revizije« enako nanaša tudi na »naročnika posla preiskovanja«.*

### **Neodvisnost** (*Independence*)

Neodvisnost je:

- a) neodvisnost mišljenja (*independence of mind*) – miselnost, ki dovoljuje izražanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno sodbo, ter dovoljuje posamezniku neoporečno in nepristransko delovanje ter poklicno nezaupljivost;
- b) zagnana neodvisnost (*independence in appearance*) – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistvene, da bi razumna in dobro obveščena tretja oseba ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da je bila ogrožena neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana skupine za revizijo ali posel dajanja zagotovil.

*Kot je določeno v odstavkih 400.5 in 900.4, sklicevanje na posameznika ali na podjetje, ki je »neodvisno«, pomeni, da posameznik ali podjetje ravna v skladu z delom 4A in delom 4B, kot je primerno.*

### **Neposredni finančni delež** (*Direct financial interest*)

Finančni delež, ki:

- a) ga ima v neposredni lasti in ga obvladuje posameznik ali organizacija (tudi delež, ki ga na podlagi diskrecijske pravice upravljajo drugi);
- b) prinaša koristi iz lastništva s kolektivno naložbeno shemo, z zapuščinskim ali skrbniškim skladom ali drugimi posredniki, ki jih posameznik ali organizacija obvladuje ali lahko vpliva na njihove naložbene odločitve.

### **Neposredni posel** (*Direct engagement*)

Posel dajanja zagotovil, pri katerem računovodski strokovnjak v javni praksi izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo na podlagi primernih sodil in predstavi pridobljene informacije o obravnavani zadevi kot del poročila o zagotovitvi ali kot njegovo prilogo. Pri neposrednem poslu računovodski strokovnjak v svojem sklepu obravnava poročani izid merjenja ali ovrednotenja osnovne obravnavane zadeve glede na sodila.

### **Nevarnost** (*Threats*)

*Ta izraz je opisan v odstavku 120.6 G3 in vključuje naslednje kategorije:*

*Koristoljubje 120.6. G3(a)*

*Pregledovanje lastnega dela 120.6. G3(b)*

*Zagovarjanje 120.6. G3(c)*

*Domačnost 120.6. G3(d)*

*Ustrahovanje 120.6. G3(e)*

**Računovodski strokovnjak** (*Existing accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki trenutno za naročnika opravlja revizijske, računovodske, davčne, svetovalne ali podobne strokovne storitve.

**Ocenjevalec kakovosti posla** (*Engagement quality reviewer*)

Partner, drug posameznik v podjetju ali zunanji posameznik, ki ga podjetje imenuje za izvedbo ocenjevanja kakovosti posla.

**Ocenjevanje kakovosti posla** (*Engagement quality review*)

Nepristransko ovrednotenje bistvenih presoj, ki jih je podala skupina za posel, in sklepov, sprejetih na njihovi podlagi, ki ga opravi pregledovalec kakovosti posla in se zaključi na datum poročila o poslu ali pred njim.

**Oglaševanje** (*Advertising*)

Seznanjanje javnosti s storitvami ali usposobljenostjo računovodskih strokovnjakov v javni praksi zaradi pridobivanja poslov.

**Obdobje aktivnega delovanja** (*Time on period*)

*Ta izraz je opisan v odstavku Z540.5.*

**Obdobje posla – revizijski posli in posli preiskovanja**  
(*Engagement period - Audit and Review Engagements*)

Obdobje opravljanja posla se začne, ko revizijska skupina začne opravljati revizijo. Obdobje opravljanja posla se konča, kot je izdano revizijsko poročilo. Kadar se posel ponavlja, se konča, ko je poslano sporočilo katere koli stranke, da je strokovno razmerje končano ali da je končno revizijsko poročilo izdano.

**Obdobje posla – posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli in posli preiskovanja** (*Engagement period - Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements*)

Obdobje opravljanja posla se začne, kadar skupina za posel dajanja zagotovil začne opravljati storitve dajanja zagotovil v zvezi z določenim poslom.

Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano poročilo o dajanju zagotovil.

Če se posel ponavlja, se obdobje konča z uradnim obvestilom ene ali druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali pa z izdanim končnim poročilom o dajanju zagotovil.

**Obdobje mirovanja** (*Cooling-off period*)

*Ta izraz je opisan v odstavku Z540.5 za namene odstavkov Z540.11 do Z540.19.*

**Kotirajoča organizacija** (*Listed entity*)

Organizacija, katere delnice ali dolgovi so uvrščeni v trgovanje na priznani borzi vrednostnih papirjev ali se z njimi trguje po predpisih priznane borze vrednostnih papirjev ali drugega ustreznega organa.

**Odgovorna stranka** (*Responsible party*)

Pri poslu dajanja zagotovil je to stranka, odgovorna za osnovno obravnavano zadevo.

**Osnovna obravnavana zadeva** (*Underlying subject matter*)

Pojav, ki se meri ali ovrednoti z uporabo sodil.

**Ožja družina** (*Close family*)

Eden od staršev, otrok ali sorodnik, ki ni član najožje družine.

**Partner, zadolžen za posel** (*Engagement partner*)

Partner ali druga oseba v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, ki je izdano v imenu podjetja, in ima, kadar je to zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa.

**Podjetje (Firm)**

- a) Samostojni podjetnik, osebna družba ali kapitalska družba računovodskih strokovnjakov;
- b) organizacija, ki preko lastništva, poslovedenja ali drugih sredstev obvladuje take stranke;
- c) organizacija, ki jo take stranke obvladujejo preko lastništva, poslovedenja ali drugih sredstev.

*Odstavka 400.4 in 900.3 pojasnjujeta, kako se beseda "podjetje" uporablja za obravnavanje odgovornosti računovodskega strokovnjaka in podjetij za ravnanje v skladu z delom 4A in 4B.*

**Podjetje v mreži (Network firm)**

Podjetje ali organizacija, ki je del mreže.

*Za nadaljnje informacije glej odstavke 400.50 G1 do 400.54 G1.*

**Podružnica (Office)**

Ločena podskupina, organizirana bodisi območno bodisi področno.

**Pogojni honorar (Contingent fee)**

Honorar, izračunan na vnaprej določeni osnovi glede na izid posla ali opravljenih storitev podjetja. Honorar, ki ga določi sodišče ali drug javni organ, ni pogojni honorar.

**Posel dajanja zagotovil (Assurance engagement)**

Posel, pri katerem je cilj računovodskega strokovnjaka v javni praksi pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da bi lahko izrazil sklep, namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna stranka, v informacije o obravnavani zadevi.

MSUK 3000 (prenovljen) opisuje elemente in cilje posla dajanja zagotovil, ki se izvaja v skladu s tem standardom, okvir dajanja zagotovil pa vsebuje splošen opis poslova dajanja zagotovil, za katere veljajo Mednarodni standardi poslova preiskovanja (MSPP), Mednarodni standardi poslova dajanja zagotovil (MSZ)).

V delu 4B izraz »posel dajanja zagotovil« obravnava posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.

**Posel preiskovanja (Review engagement)**

Posel dajanja zagotovil, opravljen v skladu z Mednarodnimi standardi poslova preiskovanja ali njim enakovrednimi standardi, pri katerem računovodski strokovnjak v javni praksi pripravi sklep o tem, ali je na podlagi postopkov, ki ne dajejo vseh dokazov, potrebnih pri

revidiranju, njegovo pozornost pritegnilo kar koli, zaradi česar verjame, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

#### **Posredni finančni delež** (*Indirect financial interest*)

Finančni delež, ki prinaša koristi iz lastništva s kolektivno naložbeno shemo, z zapuščinskim ali skrbniškim skladom ali z drugimi posredniki, ki jih posameznik ali organizacija ne obvladuje ali ne more vplivati na njihove naložbene odločitve.

#### **Potrditveni posel** (*Attestation engagement*)

Posel dajanja zagotovil, pri katerem stranka, ki ni računovodski strokovnjak v javni praksi, v skladu s sodili izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo.

Stranka, ki ni računovodski strokovnjak, pogosto tudi predstavi pridobljene informacije o obravnavani zadevi v poročilu ali izjavi. V nekaterih primerih pa lahko informacije o obravnavani zadevi predstavi računovodski strokovnjak v poročilu o zagotovitvi. Pri potrditvenem poslu računovodski strokovnjak v sklepu obravnava, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Sklep računovodskega strokovnjaka je lahko izražen v smislu:

- (i) osnovne obravnavane zadeve in primernih sodil,
- (ii) informacij o obravnavani zadevi in primernih sodil,
- (iii) izjave, ki jo je dala ustrezna stranka.

#### **Povezana organizacija** (*Related entity*)

Organizacija, ki je z naročnikom v katerem koli od naslednjih razmerij:

- a) organizacija, ki neposredno ali posredno obvladuje naročnika, če je naročnik za tako organizacijo pomemben;
- b) organizacija, ki ima neposreden finančni delež pri naročniku, če taka organizacija bistveno vpliva na naročnika in je delež pri naročniku zanjo pomemben;
- c) organizacija, ki jo naročnik neposredno ali posredno obvladuje;
- d) organizacija, v kateri ima naročnik ali z naročnikom povezana organizacija iz točke c) neposreden finančni delež, ki bistveno vpliva na tako organizacijo, delež pa je za naročnika in z njim povezano organizacijo iz točke c) pomemben;
- e) organizacija, ki se jo obvladuje skupaj z naročnikom (sestrska organizacija), če sta tako sestrska organizacija kot naročnik pomembna za organizacijo, ki obvladuje oba.

**Predhodni računovodski strokovnjak** (*Predecessor accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki je nedavno imel imenovanje za revizijo ali je opravljal računovodske, davčne, svetovalne ali podobe strokovne storitve za naročnika, ki ni imel računovodskega strokovnjaka.

**Predlagani računovodski strokovnjak** (*Proposed accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki razmišlja o sprejemu imenovanja za revizijo ali posla za opravljanje računovodskih, davčnih, svetovalnih ali podobnih strokovnih storitev za morebitnega naročnika (ali v nekaterih primerih obstoječega naročnika).

**Preudarna in dobro obveščena tretja oseba, test preudarne in dobro obveščene tretje osebe** (*Reasonable and informed third party, Reasonable and informed third party test*)

*Test preudarne in dobro obveščene tretje osebe zahteva premislek računovodskega strokovnjaka o tem, ali bi druga stranka verjetno sprejela iste sklepe. Tak premislek upošteva vidik preudarne in dobro obveščene tretje osebe, ki pretehta vsa ustrezna dejstva in okoliščine, ki jih računovodski strokovnjak pozna ali bi lahko razumno pričakovali, da jih pozna, ko so sklepi sprejeti. Ni nujno, da je preudarna in dobro obveščena tretja oseba računovodski strokovnjak, vendar pa bi imela primerno znanje in izkušnje za razumevanje in ovrednotenje ustreznosti sklepov računovodskega strokovnjaka na nepristranski način.*

*Ta dva izraza sta opisana v odstavku Z120.5 G6.*

**Primeren posel dajanja zagotovil** (*Eligible assurance engagement*)

*Ta izraz je opisan v odstavku 990.2 za namene razdelka 900.*

**Primeren revizijski posel** (*Eligible audit engagement*)

*Ta izraz je opisan v odstavku 800.2 za namene razdelka 800.*

**Primeren ocenjevalec** (*Appropriate reviewer*)

*Primeren ocenjevalec je strokovnjak s potrebnim znanjem, veščinami, izkušnjami in pooblastilom, da nepristransko pregleduje opravljeno ustrezno delo ali storitve. Tak posameznik bi bil lahko računovodski strokovnjak.*



*Ta izraz je opisan v odstavku 300.8 G4.*

**Pristojni za upravljanje** (*Those charged with governance*)

Oseba/osebe ali organizacija/organizacije (na primer skrbnik podjetja), katerih naloga je nadziranje strateškega usmerjanja organizacije in obveznosti, povezanih z njeno odgovornostjo. To vključuje tudi nadziranje postopka računovodskega poročanja. V nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah pristojni za upravljanje lahko vključujejo poslovodno osebje, na primer izvršne člane upravljalnega organa za organizacije v zasebnem ali javnem sektorju ali lastnika direktorja.

**Računovodske informacije iz preteklosti** (*Historical financial information*)

Informacije finančne vrste v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.

**Računovodski izkazi** (*Financial statements*)

Strukturirana predstavitev računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z ustreznimi pojasnili, ki je namenjena poročanju o sredstvih ali obveznostih organizacije v določenem času ali o njihovih spremembah v obdobju v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Ustrezna pojasnila običajno obsegajo povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije. Izraz se lahko nanaša na celoto računovodskih izkazov, lahko pa tudi na posamezen računovodski izkaz, na primer na bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida ter z njimi povezana pojasnila.

*Izraz se ne nanaša na posebne sestavine, konte ali postavke računovodskega izkaza.*

**Računovodski izkazi za poseben namen** (*Special purpose financial statements*)

Računovodski izkazi, pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja, oblikovanim za zadovoljitev potreb določenih uporabnikov glede računovodskih informacij.

**Računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje** (*Financial statements on which the firm will express an opinion*)

V primeru posamezne organizacije so to računovodski izkazi te organizacije. V primeru uskupinjenih računovodskih izkazov,

imenovanih tudi računovodski izkazi skupine, pa so to uskupinjeni računovodski izkazi.

**Računovodski strokovnjak** (*Professional accountant*)

Posameznik, ki je član organizacije, ki je vključena v Mednarodno zvezo računovodskih strokovnjakov (IFAC).

*V 1. delu se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v gospodarstvu in na računovodske strokovnjake v javni praksi in njihova podjetja.*

*V 2. delu se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na računovodske strokovnjake v gospodarstvu.*

*V 3. delu, v delih 4A in 4B se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi in njihova podjetja.*

**Računovodski strokovnjak v gospodarstvu** (*Professional accountant in business*)

Računovodski strokovnjak, ki dela na področjih, kot so na primer trgovina, industrija, storitve, javni sektor, izobraževanje, neprofitni sektor, regulativni ali strokovni organi, ki je lahko zaposleni, pogodbeni izvajalec, partner ali je izvršilni ali neizvršilni organ, lastnik direktor ali prostovoljec.

**Računovodski strokovnjak v javni praksi** (*Professional accountant in public practice*)

Računovodski strokovnjak ne glede na področno razvrstitev (na primer revizijske storitve, davčne storitve ali svetovanje) v podjetju, ki opravlja strokovne storitve.

*Izraz se uporablja tudi za podjetje računovodskih strokovnjakov v javni praksi.*

**Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu) – Non-compliance with laws and regulations**

*(Professional Accountants in Business)*

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (»neskladno ravnanje«) obsega dejanja opustitve ali namerne ali nenamerne izvedbe naročila, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi, ki jih zagrešijo:

- (a) organizacija zaposlitve računovodskega strokovnjaka,
- (b) pristojni za upravljanje v organizaciji zaposlitve,
- (c) poslovodstvo v organizaciji zaposlitve,

- (d) drugi posamezniki, ki delajo pod vodstvom organizacije zaposlitve,
- (e) ta izraz je opisan v odstavku 260.5 G1.

**Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi**

*(Računovodski strokovnjaki v javni praksi) – Non-compliance with laws and regulations (Professional Accountants in Public Practice)*

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (»neskladno ravnanje«), obsega dejanja opustitve ali namerne ali nenamerne izvedbe naročila, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali predpisi, ki ga zagrešijo:

- (a) naročnik,
- (b) pristojni za upravljanje pri naročniku,
- (c) poslovodstvo naročnika,
- (d) drugi posamezniki, ki delajo za vodstvo ali pod vodstvom naročnika.

Ta izraz je opisan v odstavku 360.5 G1.

**Revizija (Audit)**

*V delu 4A se izraz »revizija« enakovredno nanaša na »preiskovanje«.*

**Revizijsko poročilo (Audit report)**

*V delu 4A se izraz »revizijsko poročilo« enakovredno nanaša na »poročilo o preiskovanju«.*

**Revizijska skupina (Audit team)**

- a) Vsi člani delovne skupine za revizijski posel;
- b) vsi drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla, vključno s tistimi, ki:
  - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel ali izvajajo neposreden kontrolni, poslovodski, ali drugačen nadzor nad njim v povezavi z opravljanjem revizijskega posla, vključno s tistimi na vseh naslednjih višjih ravneh nad partnerjem, zadolženim za posel, vse do posameznika, ki je v podjetju višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali enakovreden);
  - ii) svetujejo v zvezi s tehničnimi ali panožno specifičnimi vprašanji, transakcijami ali dogodki, povezanimi s poslom,
  - iii) zagotavljajo kakovost posla, vključno s tistimi, ki opravljajo pregled ocenjevanja kakovosti posla, in vsi tisti v podjetju v mreži, ki lahko vplivajo na izid revizijskega posla.

V delu 4A se izraz "revizijska skupina" uporablja tudi za "skupino za posel preiskovanja".

**Revizijski posel** (*Audit engagement*)

Posel dajanja sprejemljivega zagotovila, v katerem računovodski strokovnjak v javni praksi izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni (ali so v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni oziroma ali so resničen in pošten prikaz) v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kot je na primer posel, opravljen v skladu z *Mednarodnimi standardi revidiranja*. To vključuje obvezno revizijo, ki jo zahteva zakonodaja ali drug predpis.

*V delu 4A se izraz »revizijski posel« enakovredno nanaša tudi na »posel preiskovanja«.*

**Skupina za posel dajanja zagotovil** (*Assurance team*)

- a) Vsi člani delovne skupine za posel dajanja zagotovil;
- b) vsi drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki:
  - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel dajanja zagotovil, ali ki opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim v povezavi z opravljanjem posla dajanja zagotovil;
  - ii) za posel dajanja zagotovil svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
  - iii) zagotavljajo upravljanje kakovosti pri poslu dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla dajanja zagotovil.

**Skupina za posel preiskovanja** (*Review team*)

- a) Vsi člani delovne skupine za posel preiskovanja in
- b) vsi drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla preiskovanja, vključno s tistimi, ki:
  - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel, ali ki opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim, v povezavi z opravljanjem posla preiskovanja, vključno s tistimi na vseh naslednjih višjih ravneh nad partnerjem, zadolženim za posel, vse do osebe, ki je v podjetju višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali enakovreden);
  - ii) za posel preiskovanja svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;

- iii) zagotavljajo upravljanje kakovosti pri poslu preiskovanja, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla;
- c) vsi tisti v podjetju v mreži, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla preiskovanja.

#### **Smeti (May)**

*Ta izraz se v kodeksu uporablja za označevanje dovoljenja za posebno dejavnost v določenih okoliščinah, vključno z izjemo od zahteve. Izraz smeti se ne uporablja za označevanje možnosti.*

#### **Sodila (Criteria)**

*Pri poslu dajanja zagotovil so merila, ki se uporabljajo za merjenje ali ovrednotenje osnovne obravnavane zadeve. »Veljavna sodila« so sodila, ki se uporabljajo za določen posel.*

#### **Spodbuda (Inducement)**

*Spodbuda je predmet, situacija, ali ukrep, ki se uporabi kot sredstvo za vplivanje na obnašanje drugega posameznika, vendar pa ne nujno zaradi neprimernega vplivanja na obnašanje tega posameznika.*

*Spodbude lahko obsegajo manjša dejanja gostoljubja med računovodskim strokovnjakom in sedanjimi ali morebitnimi naročniki ter dejanja, katerih posledica je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Spodbuda ima lahko številne različne oblike, na primer:*

- darila,
- domačnost,
- zabavo,
- politične in dobrodelne donacije,
- prošnjo za prijateljstvo in pripadnost,
- zaposlitvene ali druge trgovske priložnosti,
- prednostno obravnavo, pravice ali privilegije.

#### **Sprejemljiva raven (Acceptable level)**

*Raven, na kateri bi računovodski strokovnjak, ki uporabi test razumne in dobro obveščene tretje osebe, lahko sklepal, da ravna v skladu s temeljnimi načeli.*

#### **Strokovna naloga (Professional activity)**

*Naloga, ki zahteva računovodenje ali povezane veščine, ki jih opravlja računovodski strokovnjak, vključno z računovodstvom, revidiranjem, davčnim, poslovnim svetovanjem in finančnim upravljanjem.*

**Strokovna presoja** (*Professional judgement*)

Strokovna presoja vključuje uporabo ustreznega usposabljanja, strokovnega znanja, veščin in izkušenj, ki so sorazmerni z dejstvi in okoliščinami, ki upoštevajo vrsto in obseg posameznih strokovnih nalog ter interese in vključena razmerja.

Ta izraz je opisan v odstavku 120.5 G4.

**Strokovne storitve** (*Professional services*)

Strokovne naloge, ki se opravljajo za naročnike.

**Subjekt javnega interesa** (*Public interest entity*)

- a) Kotirajoča organizacija in
- b) organizacija,
  - i) opredeljena kot taka z zakonom ali drugim predpisom, ali
  - ii) za katero je z zakonom ali drugim predpisom predpisana revizija, ki mora biti opravljena v skladu z enakimi zahtevami za neodvisnost, kot veljajo za kotirajoče organizacije; tak predpis lahko izda kateri koli ustrezen regulator, tudi regulator za področje revidiranja.

*Druge organizacije se tudi lahko upoštevajo kot subjekti javnega interesa, kot je določeno v odstavku 400.8.*

**Temeljna načela** (*Fundamental principles*)

Ta izraz je opisan v odstavku 110.1 G1. Vsak izmed temeljnih načel je opisan v naslednjih odstavkih:

Neoporečnost	Z111.1
Nepriistranskost	Z112.1
Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost	Z113.1
Zaupnost	Z114.1
Poklicu primerno obnašanje	Z115.1

**Varovala** (*Safeguards*)

Varovala so ukrepi, ki jih računovodski strokovnjak uporabi posamično ali v kombinaciji, da učinkovito zniža nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli na sprejemljivo raven.

Ta izraz je opisan v odstavku 120.10 G2.

**Velika škoda** (*Substantial harm*)

*Ta izraz je opisan v odstavkih 260.5 G3 in 360.5 G3.*

**Višji računovodski strokovnjak v gospodarstvu** (*Senior professional accountant in business*)

*Višji računovodski strokovnjaki v gospodarstvu so člani upravnega odbora, člani uprave ali višji zaposleni, ki lahko bistveno vplivajo na odločitve ali jih sprejemajo v zvezi s pridobivanjem, razporejanjem in obvladovanjem človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov organizacije zaposlitve.*

*Ta izraz je opisan v odstavku 260.11 G1.*

**Zunanji veščak** (*External expert*)

Posameznik (ki ni partner ali član strokovnega osebja podjetja ali podjetja v mreži, vključno z začasnim osebjem) ali organizacija, ki ima veščine, znanje in izkušnje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega/katere delo uporabi računovodski strokovnjak kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih dokazov.

## **Angleško-slovenski slovarček**

Acceptable level – Sprejemljiva raven

Advertising – Oglaševanje

Assurance client – Naročnik posla dajanja zagotovit

Appropriate reviewer - Primeren ocenjevalec

Assurance engagement –Posel dajanja zagotovit

Assurance team - Skupina za posel dajanja zagotovit

Attestation engagement - Potrditveni posel

Audit - Revizija

Audit client - Naročnik revizije

Audit engagement – Revizijski posel

Audit report – Revizijsko poročilo

Audit team – Revizijska skupina

Close family – Ožja družina

Conceptual framework – Konceptualni okvir

Contingent fee – Pogojni honorar

Cooling off period – Obdobje mirovanja

Criteria – Sodila

Direct engagement – Neposredni posel

Direct financial interest – Neposredna finančna udeležba

Director or officer – Član upravnega odbora ali uprave

Eligible assurance engagement – Primeren posel dajanja zagotovit

Eligible audit engagement – Primeren revizijski posel

Engagement partner – Partner, zadolžen za posel

Engagement period – Obdobje posla

Engagement quality review – Ocenjevanje kakovosti posla

Engagement quality reviewer Ocenjevalec kakovosti posla

Engagement team – Delovna skupina za posel

Existing accountant – Obstoječi računovodski strokovnjak

External expert – Zunanji veščak

Financial interest – Finančni delež

Financial statements – Računovodski izkazi



Financial statements on which the firm will express an opinion – Računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje

Firm – Podjetje

Fundamental principles – Temeljna načela

Historical financial information – Računovodske informacije iz preteklosti

Immediate family – Najožja družina

Independence – Neodvisnost

Indirect financial interest – Posredna finančna udeležba

Inducement – Spodbuda

Key audit partner – Ključni revizijski partner

Listed entity – Kotirajoča organizacija

May – Smeti

Might – Bi lahko, morda

Network – Mreža

Network firm – Podjetje v mreži

Non-compliance with laws and regulations – Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi

Office – Podružnica

Predecessor accountant – Predhodni računovodski strokovnjak

Professional accountant – Računovodski strokovnjak

Professional accountant in business – Računovodski strokovnjak v gospodarstvu

Professional accountant in public practice – Računovodski strokovnjak v javni praksi

Professional activity – Strokovna naloga

Professional judgement – Strokovna presoja

Professional services – Strokovne storitve

Proposed accountant – Predlagani računovodski strokovnjak

Public interest entity – Subjekt javnega interesa

Reasonable and informed third party – Preudarna in dobro obveščena tretja oseba

Related entity – Povezana organizacija

Responsible party – Odgovorna stranka

Review client – Naročnik posla preiskovanja

Review engagement – Posel preiskovanja

Review team – Skupina za posel preiskovanja

Safeguards – Varovala

Senior professional accountant in business – Višji računovodski strokovnjak v gospodarstvu

Special purpose financial statements – Računovodski izkazi za poseben namen

Subject matter information – Informacije o obravnavani zadevi

Substantial harm – Velika škoda

Those charged with governance – Pristojni za upravljanje

Time on period – Obdobje aktivnega delovanja

Underlying subject matter – Osnovna obravnavana zadeva

## SEZNAM KRAJŠAV IN STANDARDOV, NA KATERE SE SKLICUJE KODEKS

### SEZNAM KRAJŠAV

<b>Krajšava</b>	<b>Celoten naslov</b>
Okvir za posle dajanja zagotovil	Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil
CoCo	Sodila odbora za kontroliranje kanadskega inštituta pooblaščenih revizorjev
COSO	Odbor sponzorskih organizacij Treadwayeve komisije
IAASB	Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil
IESBA	Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake
IFAC	Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov
ISAs	Mednarodni standardi revidiranja
ISAEs	Mednarodni standardi za posle dajanja zagotovil
ISQMs	Mednarodni standardi upravljanja kakovosti
ISREs	Mednarodni standardi poslov preiskovanja

## SEZNAM STANDARDOV, NA KATERE SE SKLICUJE KODEKS

<b>Standard</b>	<b>Celoten naslov</b>
MSR 320	Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije
MRS 610 (prenovljen 2013)	Uporaba dela notranjih revizorjev
MZS 3000 (prenovljen)	Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti
MSUK 1	Upravljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ali druge posle dajanja zagotovil ali sorodnih storitev
MSUK 2	Ocenjevanje kakovosti poslov
MSP 2400 (prenovljen)	Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti

## **DATUM VELJAVNOSTI**

Kodeks velja, razen naslednjih sprememb, ki bodo začele veljati decembra 2022.

- Spremembe določb kodeksa, ki se nanašajo na storitve, ki ne dajejo zagotovil (NAS), in honorarje, kot so bile objavljene na spletni strani IESBA aprila 2021.
- Spremembe, ki obravnavajo nepristranskost ocenjevalca kakovosti posla in drugih ustreznih ocenjevalcev, kot so bile objavljene na spletni strani IESBA januarja 2021.
- Usklajevalne spremembe kodeksa, povezane z upravljanjem kakovosti, ki so bile izdane zaradi dokončanja svežnja standardov upravljanja kakovosti Odbora za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), kot so bile objavljene na spletni strani IESBA aprila 2021.

Predčasna uporaba je dovoljena.

# SPREMEMBE KODEKSA – SPREMEMBE OPREDELITEV KOTIRAJOČE ORGANIZACIJE, IN SUBJEKTA JAVNEGA INTERESA

## VSEBINA

### Razdelek 400

USKLAJEVALNE IN POSLEDIČNE SPREMEMBE

### Razdelek 300

### Razdelek 600

Glosar, vključno s seznamom okrajšav

## DEL 4A NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA

### RAZDELEK 400

#### UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA ZA NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA

##### Uvod

##### Splošno

...

##### Subjekti javnega interesa

*[Obstoječi odstavek 400.8 se bo nadomestil z odstavkom 400.8 spodaj.]*

400.8 Nekatere zahteve in gradivo za uporabo iz tega dela veljajo samo za revizijo računovodskih izkazov subjektov javnega interesa, kar odraža bistveni javni interes za finančno stanje teh organizacij zaradi možnega vpliva njihovega finančnega položaja na deležnike.

*[Ostavka 400.9 in 400.10 bosta dodana za odstavkom 400.8.]*

400.9 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ovrednotenju obsega javnega interesa za finančno stanje organizacije, vključujejo:

- vrsto poslovanja ali dejavnosti, kot je prevzemanje finančnih obveznosti do javnosti kot del osnovne dejavnosti organizacije;
- dejstvo, ali je organizacija podvržena regulativnemu nadzoru, katerega namen je zagotoviti zaupanje, da bo organizacija izpolnjevala svoje finančne obveznosti;
- velikost organizacije;
- pomembnost organizacije za sektor, v katerem deluje, vključno s tem, kako zlahka jo je mogoče nadomestiti v primeru finančnega neuspeha;
- število in naravo deležnikov, vključno z vlagatelji, naročniki, upniki in zaposlenimi;
- morebitni sistemski vpliv na druge sektorje in gospodarstvo kot celoto v primeru finančnega propada organizacije.

400.10 Deležniki imajo povečana pričakovanja glede neodvisnosti podjetja, ki opravlja revizijski posel za subjekt javnega interesa, zaradi bistvenosti javnega interesa v zvezi s

finančnim stanjem organizacije. Namen zahtev in gradiva za uporabo za subjekte javnega interesa, opisanih v odstavku 400.8, je izpolniti ta pričakovanja in tako povečati zaupanje deležnikov v računovodske izkaze organizacije, ki jih lahko uporabijo pri ocenjevanju finančnega stanja organizacije.

*[Obstoječi odstavki 400.9 do Z400.14 (kot so bili popravljani v okviru projekta NAS) bodo preštevilčeni odstavki 400.11 do Z400.16.]*

## **Zahteve in gradivo za uporabo**

*[Odstavki Z400.17 do Z400.21 skupaj s spodnjim naslovom bodo dodani za odstavkom Z400.16]*

### **Subjekti javnega interesa**

**Z400.17** Za namene tega dela mora podjetje obravnavati organizacijo kot subjekt javnega interesa, če spada v eno od naslednjih kategorij:

- (a) organizacija, s katero se javno trguje,
- (b) organizacija, katere glavna naloga je sprejemanje depozitov od javnosti,
- (c) organizacija, katere ena od glavnih nalog je zagotavljanje zavarovanja za javnost,
- (d) organizacija, ki je kot taka določena z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi za izpolnjevanje namena, opisanega v odstavku 400.10.

400.17 G1 Kadar se v skladu z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi za organizacije uporabljajo drugačni izrazi, in ne subjekti javnega interesa, da bi izpolnili namen, opisan v odstavku 400.10, se taki izrazi štejejo za enakovredne izraze. Če pa zakon, drug predpis ali strokovni standardi določajo organizacije kot »subjekte javnega interesa« iz razlogov, ki niso povezani z namenom, opisanim v odstavku 400.10, to določanje ne pomeni nujno, da so take organizacije subjekti javnega interesa za namene kodeksa.

**Z400.18** Pri izpolnjevanju zahteve iz odstavka Z400.17 mora podjetje upoštevati jasnejše opredelitve, določene z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi za kategorije iz točk (a) do (c) odstavka Z400.17.

400.18 G1 Kategorije, določene v odstavku Z400.17 (a) do (c), so široko opredeljene in ne priznavajo velikosti ali drugih dejavnikov, ki so lahko pomembni v določeni pravni ureditvi. Kodeks zato predvideva, da lahko organi, pristojni za določanje etičnih standardov za računovodske strokovnjake, te kategorije natančneje opredelijo, na primer s:

- sklicevanjem na posebne javne trge za trgovanje z vrednostnimi papirji;
- sklicevanjem na lokalno zakonodajo ali predpise, ki opredeljujejo banke ali zavarovalnice;
- vključitvijo izjem za posebne vrste organizacij, kot je organizacija z vzajemnim lastništvom;
- določanjem sodil glede velikosti za določene vrste organizacij.

400.18 G2 Odstavek Z400.17 (d) predvideva, da bodo organi, pristojni za določanje etičnih standardov za računovodske strokovnjake, dodali kategorije subjektov javnega interesa, da bi izpolnili namen, opisan v odstavku 400.10, ob upoštevanju dejavnikov, kot so tisti iz odstavka 400.9. Odvisno od dejstev in okoliščin v posamezni pristojnosti bi take kategorije lahko vključevale:

- pokojninske sklade,

- kolektivne investicijske instrumente,
- zasebne organizacije z velikim številom deležnikov (razen vlagateljev),
- neprofitne organizacije ali vladne organizacije,
- javne gospodarske službe.

400.19 G1 Podjetje se spodbuja, da določi, ali bo za namene tega dela druge organizacije obravnavalo kot subjekte javnega interesa. Pri tej odločitvi lahko podjetje upošteva dejavnike iz odstavka 400.9 in naslednje dejavnike:

- ali je verjetno, da bo organizacija v bližnji prihodnosti postala subjekt javnega interesa;
- ali je v podobnih okoliščinah predhodnega računovodskega strokovnjaka uporabilo zahteve glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa za to organizacijo;
- ali je podjetje v podobnih okoliščinah uporabilo zahteve glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa pri drugih organizacijah;
- ali je bila organizacija z zakonom, predpisom ali strokovnimi standardi opredeljena kot subjekt javnega interesa;
- ali je organizacija ali drugi deležniki zahtevala, da podjetje uporabi zahteve za neodvisnost subjektov javnega interesa za organizacijo, in če je tako, ali obstajajo razlogi za neizpolnitev te zahteve;
- ureditev upravljanja gospodarske organizacije, na primer, ali so osebe, zadolžene za upravljanje, ločene od lastnikov ali posloводства.

*Javno razkritje – uporaba zahtev glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa*

**Z400.20** V skladu z odstavkom Z400.21 – če je podjetje pri opravljanju revizije računovodskih izkazov organizacije uporabilo zahteve glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa, opisane v odstavku 400.8, mora podjetje to dejstvo javno razkriti na način, ki se mu zdi primeren, pri čemer upošteva čas in dostopnost informacij deležnikom.

**Z400.21** Kot izjemo od odstavka Z400.20 podjetje ne sme razkriti takega dejstva, če bi to povzročilo razkritje zaupnih prihodnjih načrtov organizacije.

*[Obstoječi odstavek Z400.20 se preštevilči v Z400.22 in se nadomesti z odstavkom Z400.22 spodaj.]*

#### **Povezane organizacije**

**Z400.22** Kot je opredeljeno, naročnik revizije, ki je organizacija, s katero se javno trguje v skladu z odstavkoma Z400.17 in Z400.18, vključuje vse njegove povezane organizacije. Za vse druge organizacije sklicevanje na naročnika revizije v tem delu vključuje povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje. Če revizijska skupina ve ali utemeljeno domneva, da je razmerje ali okoliščina, ki vključuje kako drugo povezano organizacijo naročnika, pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora revizijska skupina vključiti to povezano organizacijo pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za neodvisnost.

**[Odstavki 400.23 do 400.29 so namerno izpuščeni.]**



**USKLAJEVALNE IN POSLEDIČNE SPREMEMBE  
DEL 3 – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI**

**RAZDELEK 300**

**UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA – RAČUNOVODSKI  
STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI**

---

**Zahteve in gradivo za uporabo**

---

**Ovrednotenje nevarnosti**

---

*Upoštevanje novih informacij ali sprememb dejstev in okoliščin*

---

*[Obstoječi odstavek 300.7 G7 se nadomesti z odstavkom 300.7 G7 spodaj.]*

300.7 G7 Primeri novih informacij ali sprememb dejstev in okoliščin, ki lahko vplivajo na raven nevarnosti, vključujejo:

- razširitev obsega strokovne storitve;
- naročnik postane organizacija, s katero se javno trguje, ali prevzame drugo poslovno enoto;
- podjetje se združi z drugim podjetjem;
- računovodskega strokovnjaka skupaj angažirata dva naročnika in se med njima pojavi spor;
- spremenijo se osebni ali ožji družinski odnosi računovodskega strokovnjaka.

**DEL 4A – NEODVISNOST ZA POSLE REVIDIRANJA IN  
PREGLEDOVANJA**

---

**RAZDELEK 600**

**OPRAVLJANJE STORITEV, KI NE DAJEJO ZAGOTOVIL, ZA  
NAROČNIKA REVIZIJE**

...

**Zahteve in gradivo za uporabo**

**Splošno**

...

*[Obstoječi odstavek 600.7 G1 se nadomesti z odstavkom 600.7 G1 spodaj.]*

*Tveganje prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovit*

600.7 G1 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravlja storitev, ki ni storitev dajanja zagotovil, za naročnika revizije, obstaja nevarnost, da bo podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodske naloge, razen če se podjetje ali podjetje v mreži prepriča, da so izpolnjene zahteve iz odstavka Z400.16.

*Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti*

Vsi naročniki revizije

...

*[Obstoječi odstavek 600.9 G2 se nadomesti z odstavkom 600.9 G2 spodaj.]*

600.9 G2 Dejavniki, ki so pomembni za prepoznavanje vsake nevarnosti, ki bi lahko nastala z opravljanjem storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije, in pri ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- vrsto, obseg, predvideno uporabo in namen storitve;
- način opravljanja storitve, na primer osebje, ki bo sodelovalo, in njegova lokacija;
- pravno in regulativno okolje, v katerem se storitev opravlja;
- ali je naročnik subjekt javnega interesa;
- raven strokovnega znanja in izkušenj vodstva in zaposlenih naročnika glede na vrsto opravljene storitve;
- obseg, v katerem naročnik določa pomembne zadeve v zvezi s presojo (glej odstavke Z400.15 do Z400.16);
- ali bo izid storitve vplival na računovodske evidence ali zadeve, ki se odražajo v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, in če je tako:
  - obseg, v katerem bo izid storitve bistveno vplival na računovodske izkaze,
  - stopnjo pristranskosti pri določanju ustreznih zneskov ali obravnavi teh zadev, ki se odražajo v računovodskih izkazih;
- vrsto in obseg morebitnega vpliva storitve na sisteme, ki ustvarjajo informacije, ki so bistveni del naročnikovih:
  - računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,
  - notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju;
- stopnjo zanašanja na izid storitve kot dela revizije;
- honorar v zvezi z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil.

...

Zagotavljanje nasvetov in priporočil

*[Pododstavek (c) v obstoječem odstavku 600.17 se nadomesti s pododstavkom (a) spodaj.]*

**Z600.17** Kot izjemo od odstavka Z600.16 lahko podjetje ali podjetje v mreži svetuje in daje priporočila naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, v zvezi z informacijami ali zadevami, ki se pojavijo med revizijo, pod pogojem, da podjetje

- (a) ne prevzame poslovodskih nalog (glej odstavka Z400.15 in Z400.16) in
- (b) uporablja konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, razen nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki bi lahko nastala z zagotavljanjem takega svetovanja.

...

*Premisleki o nekaterih povezanih organizacijah*

*[Obstoječi odstavek 600.26 se nadomesti z odstavkom 600.26 spodaj.]*

**Z600.26** Ta razdelek vključuje zahteve, ki podjetjem in podjetjem v mreži prepovedujejo opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije. Kot izjemo od teh zahtev in zahteve iz odstavka Z400.15 lahko podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodske naloge ali opravi nekatere storitve, ki ne dajejo zagotovil, ki bi bile sicer prepovedane, za naslednje povezane organizacije naročnika, o računovodskih izkazih katerega bo podjetje izrazilo mnenje:

- (a) organizacija, ki neposredno ali posredno obvladuje naročnika;
- (b) organizacija z neposrednim finančnim interesom pri naročniku, če ta organizacija bistveno vpliva na naročnika in je interes za naročnika za to organizacijo pomemben, ali
- (c) organizacija, ki se jo obvladuje skupaj z naročnikom.

Če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

- (i) podjetje ali podjetje v mreži ne izrazi mnenja o računovodskih izkazih povezane organizacije;
- (ii) podjetje ali podjetje v mreži ne prevzame neposredno ali posredno poslovdskih nalog za organizacijo, o računovodskih izkazih katere bo podjetje izrazilo mnenje;
- (iii) storitve ne povzročajo nastanka nevarnosti pregledovanja lastnega dela;
- (iv) podjetje obravnava drugo nevarnost, ki nastane z opravljanjem takih storitev, ki niso na sprejemljivi ravni.

...

## **PODRAZDELEK 601 – RAČUNOVODSKE IN KNJIGOVODSKE STORITVE**

...

### **Zahteve in gradivo za uporabo**

...

#### **Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja računovodskih in knjigovodskih storitev**

...

*Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa*

...

*[Obstoječi odstavek 601.5 G2 se nadomesti z odstavkom 601.5 G2 spodaj.]*

601.5 G2 Primeri storitev, ki se lahko štejejo za rutinske ali mehanične, vključujejo:

- pripravljanje izračunov za plačilne liste in poročil na podlagi izvirmih podatkov naročnika za naročnikovo odobritev in plačilo;
- knjiženje ponavljajočih se transakcij, katerih zneski se zlahka določijo iz izvirmih dokumentov ali izvirmih podatkov, kot je na primer račun za javne storitve, za katere je naročnik določil ali odobril ustrezno razvrstitev po kontih;

- izračunavanje amortizacije za osnovna sredstva, ko naročnik določi računovodsko usmeritev in oceni dobo koristnosti in preostale vrednosti;
- knjiženje transakcij, ki jih je naročnik kodiral v glavni knjigi;
- knjiženje postavk, ki jih je odobril naročnik, v bruto bilanco;
- pripravljane računovodskih izkazov na podlagi informacij v bruto bilanci, ki jo je odobril naročnik, in pripravljane in s tem povezanih pojasnil na podlagi evidenc, ki jih je odobril naročnik.

Podjetje ali podjetje v mreži lahko opravlja take storitve za naročnike revizije, ki niso subjekti javnega interesa, če podjetje ali podjetje v mreži izpolnjuje zahteve iz odstavka Z400.16, da zagotovi, da v zvezi s storitvijo ne prevzame poslovodskih nalog v zvezi s storitvijo in zahtevo iz odstavka Z601.5(b).

## **PODRAZDELEK 605 – STORITVE NOTRANJEGA REVIDIRANJA**

...

### **Zahteve in gradivo za uporabo ...**

...

#### **Tveganje prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev notranjega revidiranja**

*[Obstoječi odstavki Z605.3 se nadomesti z odstavkom Z605.3 spodaj.]*

**Z605.3** Odstavek Z400.15 preprečuje, da bi podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovske naloge. Pri opravljanju storitve notranjega revidiranja za naročnika revizije se mora podjetje prepričati, da:

- (a) naročnik določi primeren in pristojen vir, ki poroča pristojnim za upravljanje, da:
  - (i) je vedno odgovoren za notranje revidiranje,
  - (ii) se zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- (b) naročnik pregleduje, ocenjuje in odobri obseg, tveganje in pogostost notranjega revidiranja;
- (c) naročnik ovrednoti ustreznost notranjega revidiranja in ugotovitve, ki izhajajo iz opravljanja teh storitev;
- (d) naročnik ovrednoti in določi, katera priporočila, ki izhajajo iz notranjega revidiranja, bo izvedlo, in vodi postopek izvajanja;
- (e) naročnik poroča pristojnim za upravljanje o bistvenih ugotovitvah in priporočilih, ki izhajajo iz notranjega revidiranja.

...

## **PODRAZDELEK 606 – STORITVE SISTEMOV INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE**

...

## Zahteve in gradivo za uporabo

...

### Tveganja prevzema poslovodskih nalog, ki izhajajo iz opravljanja storitev, povezanih s sistemi informacijske tehnologije

[Obstoječi odstavek Z606.3 se nadomesti z odstavkom Z606.3 spodaj.]

**Z606.3** Odstavek Z400.15 preprečuje, da bi podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodske naloge. Pri opravljanju storitev sistemov IT-ja za naročnika revizije se mora podjetje ali podjetje v mreži prepričati, da:

- (a) naročnik priznava svojo odgovornost za vzpostavitev in spremljanje sistema notranjih kontrol;
- (b) naročnik prenese odgovornost za sprejemanje vseh poslovodskih odločitev v zvezi z načrtovanjem in izvajanjem sistema strojne ali programske opreme na pristojnega zaposlenega, po možnosti v okviru višjega vodstva;
- (c) naročnik sprejme vse vodstvene odločitve v zvezi s postopkom načrtovanja in izvajanja;
- (d) naročnik ovrednoti ustreznost in rezultate načrtovanja in izvajanja sistema;
- (e) je naročnik odgovoren za delovanje sistema (strojne ali programske opreme) in za podatke, ki jih uporablja ali ustvarja.

...

## PODRAZDELEK 609 – STORITVE ZAPOSLOVANJA

...

### Zahteve in gradivo za uporabo

...

### Tveganje prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitve zaposlovanja

[Obstoječi odstavek Z609.3 se nadomesti z odstavkom Z609.3 spodaj.]

**Z609.3** Odstavek Z400.15 preprečuje, da bi podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodske naloge. Pri opravljanju storitve zaposlovanja za naročnika revizije se mora podjetje prepričati, da:

- (a) naročnik prenese odgovornost za sprejemanje vseh poslovodskih odločitev v zvezi z zaposlitvijo kandidata za delovno mesto na pristojnega zaposlenega, po možnosti v okviru višjega poslovodstva;
- (b) naročnik sprejme vse poslovodske odločitve v zvezi s postopkom zaposlovanja, vključno z:
  - določanjem primernosti morebitnih kandidatov in izbiranjem primernih kandidatov za delovno mesto;
  - določanjem pogojev zaposlovanja in pogajalskih sposobnosti, kot so plača, delovni čas in drugo nagrajevanje.

## POJMOVNIK, VKLJUČNO S SEZNAMOM KRAJŠAV

---	
-----	--

[Obstoječi opredelitvi pojmov »naročnik revizije« in »subjekt javnega interesa« se nadomestita z opredelitvami, navedenimi v nadaljevanju.]

Naročnik revizije	<p>Organizacija, v zvezi s katero podjetje izvaja revizijski posel. Če je naročnik organizacija, s katero se javno trguje v skladu z odstavkoma Z400.17 in Z400.18, bo naročnik revizije vedno vključeval z njo povezane organizacije. Kadar naročnik revizije ni organizacija, s katero se javno trguje, naročnik revizije vključuje tiste povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje (glej tudi odstavek Z400.Z2).</p> <p>V delu 4A se pojem »naročnik revizije« enako uporablja za »naročnika posla preiskovanja«.</p>
Subjekt javnega interesa	<p>Za namene dela 4A je organizacija subjekt javnega interesa, če spada v katero koli od naslednjih kategorij:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) organizacija, s katero se javno trguje;</li><li>(b) organizacija, katere glavna naloga je sprejemanje depozitov od javnosti;</li><li>(c) organizacija, katere ena od glavnih nalog je zagotavljanje zavarovanja za javnost;</li><li>(d) organizacija, ki je kot taka določena z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi za izpolnjevanje namena, opisanega v odstavku 400.10.</li></ul> <p>Kodeks predvideva, da se kategorije natančneje opredelijo ali dodajo, kot je opisano v odstavkih 400.18 G1 in 400.18 G2.</p>

[Obstoječa opredelitev pojma »kotirajoča organizacija« se črta iz pojmovnika.]

[Opredelitev pojma »organizacija, s katero se javno trguje«, skupaj z opisom organizacije, ki kotira na borzi, kot primer organizacije, s katero se javno trguje, kot je navedeno spodaj, se doda v pojmovnik.]

Organizacija, s katero se javno trguje	Organizacija, ki izdaja finančne instrumente, ki so prenosljivi in s katerimi se trguje prek javno dostopnega tržnega mehanizma, vključno s kotiranjem na borzi vrednostnih papirjev.  <i>Organizacija, ki kotira na borzi, kot je opredeljeno v ustreznem zakonu ali predpisu o vrednostnih papirjih, je primer organizacije, s katero se javno trguje.</i>
--	--

## **DATUM VELJAVNOSTI**

Spremembe, določene v izjavi o subjektu javnega interesa, bodo začele veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje.

Predčasna uporaba bo dovoljena.