

Odbor za  
mednarodne  
standarde etike  
za  
računovodske  
strokovnjake

# KODEKS ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE



International  
Federation  
of Accountants

## Kodeks IESBA

---

Ta *Kodeks etike za računovodske strokovnjake* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal *Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake* (IESBA) aprila 2010 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo septembra 2012 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja Kodeksa IESBA je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo Kodeksa IESBA je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane s tem Kodeksom IESBA (april 2010, september 2012), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This *Code of Ethics for Professional Accountants* (the IESBA Code) published by the *International Ethics Standards Board of Accountants* (IESBA) in April 2010 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in September 2012, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the IESBA Code was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of this IESBA Code is that published by IFAC in the English language.

English language text of this IESBA Code © 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of this IESBA Code © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, ISBN: 978-1-60815-061-8

# KODEKS ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE

## VSEBINA

	Stran
<b>PREDGOVOR</b>	5
<b>DEL A – SPLOŠNA UPORABA KODEKSA IESBA</b>	6
100 Uvod in temeljna načela	7
110 Neoporečnost	14
120 Nepriistranskost	15
130 Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost	16
140 Zaupnost	17
150 Poklicu primerno obnašanje	19
<b>DEL B – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI</b>	20
200 Uvod	21
210 Imenovanje za posel	28
220 Navzkrižja interesov	33
230 Druga mnenja	35
240 Honorarji in druge vrste nagrajevanja	36
250 Trženje strokovnih storitev	39
260 Darila in gostoljubje	40
270 Skrbništvo nad sredstvi naročnika	41
280 Nepriistranskost – vse storitve	42
290 Neodvisnost – revizije in posli preiskovanja	44
291 Neodvisnost – drugi posli dajanja zagotovil	112
Razlaga 2005-01	146

<b>DEL C – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU</b>	151
300 Uvod	152
310 Morebitna navzkrižja	156
320 Priprava informacij in poročanje o njih	158
330 Delovanje z zadostnimi izkušnjami	160
340 Finančni deleži	162
350 Spodbude	164
<b>OPREDELITEV POJMOV</b>	166
<b>ZAČETEK VELJAVNOSTI</b>	177

## **PREDGOVOR**

Poslanstvo Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC), kot je opredeljeno v njeni ustanovni listini, je služiti javnemu interesu, krepiti računovodsko stroko po vsem svetu in prispevati k razvoju trdnega mednarodnega gospodarskega položaja, tako da vzpostavlja in uveljavlja privrženost poklicnim standardom visoke kakovosti, pospešuje mednarodno zbliževanje takih standardov ter objavlja stališča o zadevah v javnem interesu, pri katerih je strokovno znanje najpomembnejše. V skladu s tem poslanstvom je Upravni odbor IFAC ustanovil Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) z nalogo, da kot neodvisen organ pripravi in izda visokokakovostne standarde etike in druge pomembne predpise za računovodske strokovnjake, ki naj se uporabljajo po vsem svetu.

*Kodeks etike za računovodske strokovnjake* (Kodeks IESBA) določa etične zahteve za računovodske strokovnjake. Strokovna organizacija, ki je članica IFAC, ali podjetje računovodskih strokovnjakov ne sme uporabljati manj strogih standardov, kot so navedeni v tem kodeksu. Če pa je članski organizaciji ali podjetju računovodskih strokovnjakov z zakonom ali drugim predpisom prepovedano ravnati v skladu z nekaterimi deli tega kodeksa, se mora ravnati po vseh drugih delih tega kodeksa.

Nekatere pravne ureditve imajo morda zahteve in navodila, ki se razlikujejo od usmeritev tega kodeksa. Računovodski strokovnjaki v takih pravnih ureditvah se morajo zavedati teh razlik in se ravnati po strožjih zahtevah in navodilih, če ta po zakonu ali drugem predpisu niso prepovedana.

**DEL A – SPLOŠNA UPORABA KODEKSA IESBA**

	Stran
Razdelek 100 Uvod in temeljna načela	7
Razdelek 110 Neoporečnost	14
Razdelek 120 Nepristranskost	15
Razdelek 130 Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost	16
Razdelek 140 Zaupnost	17
Razdelek 150 Poklicu primerno obnašanje	19

## RAZDELEK 100

### Uvod in temeljna načela

- 100.1 Značilnost računovodskega poklica je njegovo sprejemanje odgovornosti za delovanje v javnem interesu. Zaradi tega je odgovornost računovodskega strokovnjaka, da ne zadovoljuje izključno le potreb posameznega naročnika ali delodajalca. Pri delovanju v javnem interesu mora računovodski strokovnjak upoštevati in izpolnjevati zahteve tega kodeksa. Če pa je računovodskemu strokovnjaku z zakonom ali drugim predpisom prepovedano ravnati v skladu z določenimi deli tega kodeksa, se mora ravnati po vseh njegovih drugih delih.
- 100.2 Ta kodeks ima tri dele. Del A določa temeljna načela poklicne etike za računovodske strokovnjake in postavlja konceptualni okvir, ki ga morajo računovodski strokovnjaki uporabljati pri:
- a) prepoznavanju nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel,
  - b) ovrednotenju bistvenosti prepoznanih nevarnosti in
  - c) uporabi varoval, če so ta potrebna, da odstranijo nevarnosti ali jih zmanjšajo na sprejemljivo raven; varovala so potrebna, kadar računovodski strokovnjak odloči, da nevarnosti niso na tako nizki ravni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so računovodskemu strokovnjaku v danem trenutku na voljo, lahko sklepala, da uresničevanje temeljnih načel ni ogroženo.
- Računovodski strokovnjak mora pri izvajanju tega konceptualnega okvira uporabiti strokovno presojo.
- 100.3 Dela B in C opisujeta, kako se konceptualni okvir uporablja v določenih razmerah. Navajata primere varoval, ki so lahko primerna za obravnavo nevarnosti, ki grozijo uresničevanju temeljnih načel. Opisujeta tudi razmere, v katerih ni na voljo varoval pred nevarnostmi in se je zaradi tega treba izogniti okoliščini ali razmerju, ki ustvarja te nevarnosti. Del B se nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi. Del C se nanaša na računovodske strokovnjake v gospodarstvu. Računovodski strokovnjaki v javni praksi lahko glede na svoje posebne okoliščine najdejo napotke tudi v delu C.

## Kodeks IESBA

---

- 100.4 Uporaba glagola *morati* (angl. shall) v tem kodeksu pomeni za računovodskega strokovnjaka ali podjetje zahtevo, da ravna v skladu z določbo, v kateri je bil glagol *morati* uporabljen. Upoštevanje je obvezno, razen kadar ta kodeks dovoljuje izjemo.

### *Temeljna načela*

- 100.5 Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z naslednjimi temeljnimi načeli:

- a) neoporečnost – biti mora odkrit in pošten v vseh poklicnih in poslovnih razmerjih;
- b) nepristranskost – ne sme dopustiti, da pristranskost, navzkrižje interesov ali neprimeren vpliv drugih prevladajo nad strokovnimi ali poslovnimi presojami;
- c) strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost – vzdrževati mora strokovno znanje in izkušnje na taki ravni, da naročniku ali delodajalcu zagotavlja primerne strokovne storitve, ki temeljijo na sodobnih razvojnih dosežkih v praksi, zakonodaji in tehnikah; delati mora prizadevno in v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi;
- d) zaupnost – spoštovati mora zaupnost informacij, pridobljenih v poklicnih in poslovnih odnosih, in zato nobenih takih informacij brez ustreznega in izrecnega pooblastila ne sme razkriti tretjim strankam, razen če obstaja zakonita ali poklicna pravica ali dolžnost razkritja; prav tako teh informacij ne sme uporabiti v osebno korist računovodskega strokovnjaka ali tretjih strank;
- e) poklicu primerno obnašanje – ravnati se mora po ustreznih zakonih in drugih predpisih ter se izogibati vsakršnemu ravnanju, ki škoduje ugledu poklica.

Vsako od teh temeljnih načel je podrobneje obravnavano v razdelkih 110–150.

### *Pristop s pomočjo konceptualnega okvira*

- 100.6 Okoliščine, v katerih računovodski strokovnjaki delujejo, lahko privedejo do konkretnih nevarnosti za uresničevanje temeljnih načel. Nemogoče je opredeliti prav vsako stanje, ki povzroča take nevarnosti, in določiti ustrezno ukrepanje. Poleg



tega je narava poslov in delovnih nalog lahko različna, zaradi česar se lahko pojavijo različne nevarnosti, ki zahtevajo uporabo različnih varoval. Zato postavlja ta kodeks konceptualni okvir, ki od računovodskega strokovnjaka zahteva, da prepozna, ovrednoti in se odzove na nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel. Pristop s pomočjo konceptualnega okvira pomaga računovodskim strokovnjakom pri ravnanju v skladu z etičnimi zahtevami tega kodeksa in pri izpolnjevanju njihove odgovornosti v delovanje v javnem interesu. Primeren je za različne okoliščine, ki ogrožajo skladnost s temeljnimi načeli, in lahko odvrne računovodskega strokovnjaka od sklepanja, da so določene razmere dovoljene, če niso izrecno prepovedane.

- 100.7 Kadar računovodski strokovnjak prepozna nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli in na osnovi ocene teh nevarnosti ugotovi, da niso na sprejemljivo nizki ravni, mora računovodski strokovnjak ugotoviti, ali so na voljo ustrezna varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven ter ali jih je mogoče uporabiti. Pri tem odločanju mora računovodski strokovnjak uporabiti strokovno presojo in upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so računovodskemu strokovnjaku v danem trenutku znane, lahko sklepala, da bodo ob uporabi teh varoval nevarnosti odpravljene ali zmanjšane na sprejemljivo raven, tako da ne bo ogroženo uresničevanje temeljnih načel.
- 100.8 Računovodski strokovnjak mora ovrednotiti kakršne koli nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, če pozna ali če se od njega lahko upravičeno pričakuje, da pozna okoliščine ali razmerja, ki utegnejo ogroziti skladnost s temeljnimi načeli.
- 100.9 Pri vrednotenju bistvenosti posamezne nevarnosti mora računovodski strokovnjak upoštevati kvalitativne in kvantitativne dejavnike. Računovodski strokovnjak utegne pri uporabi konceptualnega okvira naleteti na razmere, v katerih se nevarnosti ne da odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, ker je nevarnost preveč bistvena ali ker ni na voljo ustreznih varoval ali pa jih ni mogoče uporabiti. V takih razmerah mora računovodski strokovnjak odkloniti ali prekiniti določeno strokovno storitev ali po potrebi odstopiti od posla (če gre za računovodskega strokovnjaka v javni

praksi) ali zapustiti organizacijo, v kateri je zaposlen (če gre za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu).

- 100.10 Računovodski strokovnjak utegne nenamerno kršiti kakšno določbo tega kodeksa. Glede na naravo in bistvenost zadeve se za tako nenamerno kršitev lahko domneva, da ne ogroža skladnosti s temeljnimi načeli, če je potem ko je bila odkrita, takoj odpravljena in so uporabljena vsa potrebna varovala.
- 100.11 Kadar računovodski strokovnjak naleti na nenavadne okoliščine, v katerih bi uporaba določene zahteve kodeksa povzročila nesorazmerne posledice ali izid, ki bi bil v nasprotju z javnim interesom, je priporočljivo, da se računovodski strokovnjak posvetuje s poklicno organizacijo ali ustreznim regulatorjem.

#### *Nevarnosti in varovala*

- 100.12 Nevarnosti se lahko pojavijo zaradi zelo različnih razmerij in okoliščin. Če neko razmerje ali okoliščina povzroča nevarnost, bi taka nevarnost lahko ogrožala ali bila zaznana, kot da ogroža ravnanje računovodskega strokovnjaka v skladu s temeljnimi načeli. Okoliščina ali razmerje lahko povzroči več kot eno nevarnost in vsaka nevarnost lahko vpliva na skladnost z enim ali več temeljnimi načeli. Nevarnosti se razvrščajo 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 je opravil sam ali drug posameznik iz podjetja računovodskega strokovnjaka ali iz organizacije njegove zaposlitve, in se bo nanjo zanašal, ko bo oblikoval presojo kot del opravljanja tekoče storitve;
  - c) nevarnost zagovarjanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak podpiral stališče naročnika ali delodajalca do take mere, da bo ogrožena nepristranskost računovodskega strokovnjaka;

- d) nevarnost domačnosti – nevarnost, da bo zaradi dolgotrajne ali tesne povezave z naročnikom ali delodajalcem računovodski strokovnjak preveč naklonjen njegovim interesom ali dovzeten za njegovo delo;
- e) nevarnost ustrahovanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak odvrnjen od nepristranskega delovanja zaradi dejanskih ali občutenih pritiskov, vključno s poskusi izvajanja nedovoljenega vplivanja na računovodskega strokovnjaka.

Dela B in C tega kodeksa razlagata, kako se utegnejo pojaviti te kategorije nevarnosti za računovodske strokovnjake v javni praksi oziroma za računovodske strokovnjake v gospodarstvu. Računovodski strokovnjaki v javni praksi lahko glede na svoje posebne okoliščine najdejo napotke tudi v delu C.

100.13 Varovala so dejanja ali drugi ukrepi, ki lahko take nevarnosti odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven. Delijo se v dve širši kategoriji:

- a) varovala, ki jih postavljajo stroka, zakonodaja ali drug predpis, in
- b) varovala v delovnem okolju.

100.14 Varovala, ki jih postavljajo stroka, zakonodaja ali drug predpis, vključujejo:

- zahteve po izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušnjah za vstop v poklic;
- zahteve po nenehnem poklicnem razvoju;
- predpise o upravljanju družb;
- strokovne standarde;
- strokovno ali regulativno spremljanje in disciplinske postopke;
- zunanje pregledovanje, ki ga opravlja uradno pooblaščen tretja stranka, in sicer pregledovanje poročil, obračunov, sporočil ali informacij, ki jih pripravlja računovodski strokovnjak.

100.15 Dela B in C tega kodeksa obravnavata varovala v delovnem okolju za računovodske strokovnjake v javni praksi oziroma računovodske strokovnjake v gospodarstvu.

100.16 Nekatera varovala lahko povečajo verjetnost, da se neetično ravnanje prepozna ali prepreči. Taka varovala, ki jih lahko vzpostavijo računovodska stroka, zakoni, drugi predpisi ali organizacija, v kateri je zaposlen računovodski strokovnjak, vključujejo:

- učinkoviti, dobro poznani in objavljeni pritožbeni sistemi, ki delujejo pri organizaciji zaposlitve, v stroki ali pri regulatorju in kolegom v poklicu, delodajalcem in javnosti omogočajo, da opozorijo na nestrokovno ali neetično obnašanje;
- izrecno navedena dolžnost javljanja kršitev etičnih zahtev.

*Reševanje etičnih navzkrižij*

100.17 Od računovodskega strokovnjaka se lahko zahteva, da reši navzkrižje glede upoštevanja temeljnih načel.

100.18 Kadar se začne uraden ali neuraden postopek reševanja spora, utegnejo biti za izid postopka, vsak zase ali skupaj z drugimi, pomembni naslednji dejavniki:

- a) ustrezna dejstva,
- b) bistvena etična vprašanja,
- c) temeljna načela, ki se nanašajo na obravnavano zadevo,
- d) uveljavljeni notranji postopki in
- e) alternativni načini ukrepanja.

Ob upoštevanju ustreznih dejavnikov mora računovodski strokovnjak določiti primeren način ukrepanja in pri tem pretehtati posledice vsakega možnega načina ukrepanja. Če zadeva ostane nerešena, se lahko računovodski strokovnjak posvetuje z drugimi primernimi osebami v podjetju ali organizaciji, v kateri je zaposlen, da mu pomagajo najti rešitev.

100.19 Če vključuje zadeva spor s samo organizacijo ali znotraj nje, se mora računovodski strokovnjak odločiti, ali naj se posvetuje tudi s pristojnimi za upravljanje organizacije, kot je upravni odbor ali revizijska komisija.

100.20 Za računovodskega strokovnjaka utegne biti najbolje, da dokumentira vsebino vprašanja ter podrobnosti vseh

opravljenih razprav in sprejetih odločitev v zvezi s tem vprašanjem.

- 100.21 Če bistvenega navzkrižja ni mogoče rešiti, se lahko računovodski strokovnjak odloči, da bo pridobil strokovni nasvet od primerne strokovnega organa ali pravnih svetovalcev. Računovodski strokovnjak običajno lahko pridobi usmeritve za etična vprašanja, ne da bi pri tem kršil temeljna načela zaupnosti, če je razprava o zadevi opravljena s primernim strokovnim organom na anonimni podlagi ali s pravnim svetovalcem na podlagi varovanja poklicne skrivnosti. Primeri, pri katerih utegne računovodski strokovnjak poiskati pravni nasvet, so različni. Računovodski strokovnjak je na primer lahko naletel na prevaro, prijava le-te pa bi utegnila predstavljati kršitev odgovornosti računovodskega strokovnjaka, da spoštuje zaupnost informacij. Računovodski strokovnjak naj v tem primeru razmisli o pridobitvi pravnega nasveta, da ugotovi, ali mora o zadevi poročati.
- 100.22 Če po izčrpanju vseh ustreznih možnosti etično navzkrižje še vedno ostane nerešeno, se mora računovodski strokovnjak, če je to mogoče, izogniti svoji vpletenosti v zadevo, ki povzroča navzkrižje. Računovodski strokovnjak se mora odločiti, ali je v danih okoliščinah zanj primerno, da se umakne iz delovne skupine za posel ali odstopi od določene naloge ali pa, da povsem izstopi iz posla, iz podjetja ali organizacije, v kateri je zaposlen.

## **RAZDELEK 110**

### **Neoporečnost**

- 110.1 Načelo neoporečnosti vsem računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da so odkriti in pošteni pri vseh poklicnih in poslovnih odnosih. Neoporečnost pomeni tudi pošteno poslovanje in resnicoljubnost.
- 110.2 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 brezbržno pripravljene ugotovitve ali informacije;
  - c) opuščajo ali prikrivajo informacije, ki bi morale biti navedene, in sta taka opustitev ali prikrivanje lahko zavajajoča.
- Če računovodski strokovnjak opazi, da je bil povezan s takimi informacijami, mora ustrezno ukrepati, da se taka povezava prekine.
- 110.3 Računovodski strokovnjak domnevno ne krši odstavka 110.2, če pripravi prilagojeno poročilo o zadevi, vsebovani v odstavku 110.2.

## **RAZDELEK 120**

### **Nepriistranskost**

- 120.1 Načelo nepristranskosti vse računovodske strokovnjake zavezuje, da svoje strokovne ali poslovne presoje ne smejo kompromitirati zaradi pristranskosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih.
- 120.2 Računovodski strokovnjak je lahko izpostavljen razmeram, ki lahko ogrozijo nepristranskost. Vseh takih razmer ni mogoče opredeliti in vnaprej določiti. Računovodski strokovnjak ne sme opravljati strokovne storitve, če kakšna okoliščina ali povezava izkrivlja ali nedovoljeno vpliva na njegovo strokovno mnenje v zvezi s to storitvijo.

## **RAZDELEK 130**

### **Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost**

- 130.1 Načelo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti vse računovodske strokovnjake zavezuje, da:
- a) vzdržujejo strokovno znanje in izkušnje na zahtevani ravni, ki lahko naročniku ali delodajalcu zagotavlja primerno strokovnost njihove storitve, in
  - b) da pri opravljanju strokovnih storitev delujejo vestno in v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi.
- 130.2 Opravljanje primerne strokovne storitve zahteva ustrezno presojanje pri uporabi strokovnega znanja in izkušenj. Strokovno usposobljenost lahko delimo na dve ločeni fazi:
- a) pridobivanje strokovne usposobljenosti in
  - b) vzdrževanje strokovne usposobljenosti.
- 130.3 Vzdrževanje strokovne usposobljenosti zahteva nenehno zaznavanje in razumevanje pomembnih strokovnih, poklicnih in poslovnih razvojnih sprememb. Stalen strokovni razvoj omogoča računovodskemu strokovnjaku, da nadgrajuje in vzdržuje sposobnosti za strokovno delovanje v poklicnem okolju.
- 130.4 Vestnost vključuje odgovornost za skrbno, temeljito in pravočasno delovanje v skladu z zahtevami dodeljenih nalog.
- 130.5 Računovodski strokovnjak mora primerno poskrbeti za to, da osebam, ki so mu strokovno podrejene, zagotovi ustrezno usposabljanje in nadzor.
- 130.6 Kjer je to primerno, mora računovodski strokovnjak opozoriti naročnike, delodajalce ali druge uporabnike svojih strokovnih storitev na omejitve, ki so neločljivo povezane s temi storitvami.



## **RAZDELEK 140**

### **Zaupnost**

- 140.1 Načelo zaupnosti vse računovodske strokovnjake zavezuje, da se vzdržijo:
- a) razkrivanja zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu, zunaj podjetja ali organizacije zaposlitve, brez ustreznega in izrecnega dovoljenja, razen v primeru zakonske ali poklicne pravice ali dolžnosti razkritja;
  - b) uporabe zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu, v svojo osebno korist ali korist tretjih strank.
- 140.2 Računovodski strokovnjak mora vedno ohranjati zaupnost, tudi v družbenem okolju, pozoren mora biti na možnost nenamernega razkritja zlasti tesnim poslovnim partnerjem ali ožjim ali najožjim družinskim članom.
- 140.3 Računovodski strokovnjak mora ohranjati zaupnost informacij, ki jih razkrije potencialni naročnik ali delodajalec.
- 140.4 Računovodski strokovnjak mora ohranjati zaupnost informacij znotraj podjetja ali organizacije, v kateri je zaposlen.
- 140.5 Računovodski strokovnjak mora sprejeti primerne ukrepe, s katerimi zagotovi, da osebje pod njegovim nadzorom in osebe, ki mu svetujejo in pomagajo, spoštujejo njegovo dolžnost varovanja zaupnosti.
- 140.6 Nujnost spoštovanja načela zaupnosti velja tudi po koncu razmerja med računovodskim strokovnjakom in naročnikom ali delodajalcem. Če računovodski strokovnjak zamenja službo ali pridobi novega naročnika, ima pravico uporabljati prejšnje izkušnje. Vendar računovodski strokovnjak ne sme uporabiti ali razkriti nobenih zaupnih informacij, ki jih je pridobil ali prejel iz poklicnega ali poslovnega razmerja.
- 140.7 Okoliščine, v katerih se od računovodskih strokovnjakov zahteva ali utegne zahtevati razkritje zaupnih informacij, ali okoliščine, v katerih je razkritje zaupnih informacij lahko primerno, so naslednje:

- a) razkritje je dovoljeno po zakonu in ga dovoli naročnik ali delodajalec;
- b) razkritje se zahteva po zakonu, na primer:
  - i) predložitev dokumentov ali drugih dokazov v sodnem postopku ali
  - ii) razkritje kršitev zakona, ki pridejo na dan, pristojnim javnim organom;
- c) obstaja poklicna dolžnost ali pravica do razkritja, ki z zakonom ni prepovedano:
  - i) zaradi dokazovanja, da je bilo ravnanje skladno z zahtevami ocenjevanja kakovosti članske organizacije ali strokovnega organa;
  - ii) zaradi poizvedbe ali preiskave s strani članske organizacije ali regulativnega organa;
  - iii) zaradi zaščite poklicnih interesov računovodskega strokovnjaka v sodnem postopku ali
  - iv) zaradi dokazovanja, da je bilo ravnanje v skladu s strokovnimi standardi in etičnimi zahtevami.

140.8 Pri odločanju, ali naj se razkrijejo zaupne informacije, je treba upoštevati ustrezne dejavnike, ki vključujejo presoje:

- a) ali bi interesom vseh udeleženih strank, vključno s tretjimi strankami, katerih interesi bi bili lahko prizadeti, škodovalo, če bi naročnik ali delodajalec privolil, da računovodski strokovnjak razkrije informacije;
- b) ali so vse ustrezne informacije poznane in dokazane v izvedljivem obsegu; kadar so vključeni nepotrjena dejstva, nepopolni podatki ali neutemeljeni sklepi, se mora pri odločanju o vrsti morebitnega razkritja računovodski strokovnjak opreti na strokovno presojo;
- c) o vrsti pričakovanega sporočila in na koga naj bo naslovljeno;
- d) ali so stranke, na katere naj bi bilo sporočilo naslovljeno, ustrezni prejemniki.

## **RAZDELEK 150**

### **Poklicu primerno obnašanje**

- 150.1 Načelo poklicu primernega obnašanja zavezuje vse računovodske strokovnjake, da spoštujejo ustrezne zakone in druge predpise ter se izogibajo vsem dejanjem, za katera računovodski strokovnjak ve ali bi moral vedeti, da lahko škodujejo ugledu poklica. To vključuje dejanja, o katerih bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so v danem trenutku na voljo računovodskemu strokovnjaku, lahko sklepala, da negativno vplivajo na ugled poklica.
- 150.2 Računovodski strokovnjaki pri trženju in priporočanju sebe in svojih storitev svojega poklica ne smejo spraviti na slab glas. Računovodski strokovnjaki morajo biti pošteni in resničljivi ter ne smejo:
- a) pretirano hvaliti storitev, ki jih lahko ponudijo, strokovne izobrazbe, ki jo imajo, ali izkušenj, ki so si jih pridobili, ali
  - b) omalovaževalno navajati dela drugih ali ga neutemeljeno primerjati s svojim delom.

**DEL B: RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI  
PRAKSI**

	Stran
Razdelek 200 Uvod	21
Razdelek 210 Imenovanje za posel	28
Razdelek 220 Navzkrižja interesov	33
Razdelek 230 Druga mnenja	35
Razdelek 240 Honorarji in druge vrste nagrajevanja	36
Razdelek 250 Trženje strokovnih storitev	39
Razdelek 260 Darila in gostoljubje	40
Razdelek 270 Skrbništvo nad sredstvi naročnika	41
Razdelek 280 Nepristranskost – vse storitve	42
Razdelek 290 Neodvisnost – revizije in posli preiskovanja	102
Razdelek 291 Neodvisnost – drugi posli dajanja zagotovil	112
Razlaga 2005-1	146

## **RAZDELEK 200**

### **Uvod**

- 200.1 Ta del kodeksa opisuje, kako morajo računovodski strokovnjaki v javni praksi v določenih razmerah uporabljati konceptualni okvir iz dela A. Ta del ne opisuje vseh okoliščin in razmerij, s katerimi se utegne soočiti računovodski strokovnjak v javni praksi in ki povzročijo ali lahko povzročijo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zaradi tega ta kodeks spodbuja računovodske strokovnjake v javni praksi, da so pozorni na take okoliščine in razmerja.
- 200.2 Računovodski strokovnjak v javni praksi se ne sme vedé vključevati v kakršne koli posle, zaposlitve ali dejavnosti, ki škodujejo ali bi lahko škodovali neoporečnosti, nepristranskosti ali ugledu poklica in katerih izid bi bil nezdržljiv s temeljnimi načeli.

### *Nevarnosti in varovala*

- 200.3 Široka zbirka okoliščin in razmerij lahko ogroža ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Narava in bistvenost takih nevarnosti sta lahko različni, odvisno od tega, ali se pojavljajo v zvezi z opravljanjem storitev za naročnika revizije in ali je ta naročnik revizije subjekt javnega interesa, ali se pojavljajo v zvezi z opravljanjem storitve za naročnika posla dajanja zagotovila, ki ni revizija, ali za naročnika posla, ki ne daje zagotovila.

Nevarnosti spadajo v eno ali več od naslednjih kategorij:

- a) koristoljubje,
- b) pregledovanje lastnega dela,
- c) zagovarjanje,
- d) domačnost in
- e) ustrahovanje.

Te nevarnosti so podrobneje obravnavane v delu A tega kodeksa.

200.4 Primeri okoliščin, ki povzročijo nevarnost koristoljubja za računovodskega strokovnjaka v javni praksi, so med drugim:

- član skupine za posel dajanja zagotovila ima neposreden finančni interes pri naročniku posla dajanja zagotovila;
- podjetje je preveč odvisno od celotnih honorarjev naročnika posla dajanja zagotovila;
- član skupine za posel dajanja zagotovila je v bistvenem tesnem poslovnem odnosu z naročnikom zagotovila;
- podjetje se boji možne izgube bistvenega naročnika;
- član skupine za revizijo se pogaja o zaposlitvi pri naročniku revizije;
- podjetje se pogaja o pogojnem honorarju v zvezi s poslom dajanja zagotovila;
- računovodski strokovnjak odkrije bistveno napako pri vrednotenju izidov prejšnje strokovne storitve, ki jo je opravil član njegovega podjetja.

200.5 Primeri okoliščin, ki povzročijo nevarnost pregledovanja lastnega dela, so med drugim:

- podjetje izda poročilo o zagotovilu glede uspešnosti delovanja finančnih sistemov, ki jih je samo vzpostavilo ali vpeljalo;
- podjetje je pripravilo izvirne podatke za izdelavo evidenc, ki so predmet posla dajanja zagotovila;
- član skupine za posel dajanja zagotovila je ali je bil nedavno član upravnega odbora ali uprave naročnika;
- član skupine za posel dajanja zagotovila je ali je bil nedavno pri naročniku zaposlen na položaju, ki omogoča pomemben vpliv na predmet posla;
- podjetje opravlja za naročnika posla dajanja zagotovila storitev, ki neposredno vpliva na informacije o obravnavani zadevi posla dajanja zagotovila.

200.6 Primeri okoliščin, ki za računovodskega strokovnjaka v javni praksi povzročijo nevarnost zagovarjanja, so med drugim:

- podjetje oglaša nakup deležev naročnika revizije;
- računovodski strokovnjak nastopa kot zagovornik naročnika revizije v pravnem postopku ali sporih s tretjimi strankami.

200.7 Primeri okoliščin, ki povzročijo nevarnost domačnosti za računovodskega strokovnjaka v javni praksi, so med drugim:

- član delovne skupine za posel je v ozkem ali najožjem družinskem razmerju z osebo, ki je član upravnega odbora ali uprave naročnika;
- član delovne skupine za posel je v ozkem ali najožjem družinskem razmerju z osebo, ki je pri naročniku zaposlena na položaju, na katerem lahko pomembno vpliva na predmet posla;
- član upravnega odbora ali uprave naročnika ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na predmet posla, je nedavno delal kot partner, zadolžen za posel;
- računovodski strokovnjak sprejema od naročnika darila ali prednostno obravnavanje, razen če gre za očitno neznatno ali nepomembno vrednost;
- vodilno osebje ima dolgoletne povezave z naročnikom posla dajanja zagotovila.

200.8 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo nevarnost ustrahovanja za računovodskega strokovnjaka v javni praksi, so med drugim:

- podjetju grozijo s prekinitvijo posla z naročnikom;
- naročnik revizije napoveduje, da podjetju ne bo potrdil pogodbe za načrtovani posel, ki ne daje zagotovila, če se podjetje še naprej ne bo strinjalo z naročnikovim računovodskim obravnavanjem določenega posla;
- naročnik grozi podjetju s pravnim postopkom;
- na podjetje se izvaja pritisk, naj neustrezno zmanjša obseg potrebnega dela zaradi znižanja honorarja;

- računovodski strokovnjak čuti pritisk, da naj soglaša s presojo naročnikovega uslužbenca, ker ima ta več izkušenj z obravnavano zadevo;
  - partner iz podjetja obvesti računovodskega strokovnjaka, da načrtovano napredovanje ne bo izvedljivo, če ne bo soglašal z neustreznim računovodskim obravnavanjem pri naročniku revizije.
- 200.9 Varovala, s katerimi je mogoče nevarnosti odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, sodijo v dve širši kategoriji:
- a) varovala, ki jih postavlja stroka, zakonodaja ali drug predpis, in
  - b) varovala v delovnem okolju.
- Zgledi varoval, ki jih postavlja stroka, zakonodaja ali drug predpis, so opisani v odstavku 100.14 v delu A tega kodeksa.
- 200.10 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora presoditi, kako najbolje obvladati nevarnosti, ki niso na sprejemljivo nizki ravni, in sicer ali z uporabo varoval za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo nizko raven ali s prekinitvijo ali odklonitvijo takega posla. Pri tem presojanju mora računovodski strokovnjak v javni praksi pretehtati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so računovodskemu strokovnjaku v danem trenutku poznane, lahko sklepala, da bi uporabljena varovala odpravila nevarnosti ali jih zmanjšala na sprejemljivo nizko raven, tako da ne bi bila ogrožena skladnost s temeljnimi načeli. Na to presojo bodo vplivale zadeve, kot so bistvenost nevarnosti, narava posla in struktura podjetja.
- 200.11 V delovnem okolju bodo varovala različna glede na okoliščine. Varovala v delovnem okolju zajemajo splošna varovala v podjetju in posebna varovala, vezana na posel.
- 200.12 Primeri splošnih varoval v delovnem okolju so med drugim:
- vodstvo podjetja poudarja pomen ravnanja v skladu s temeljnimi načeli;
  - vodstvo podjetja pričakuje, da bodo člani skupine za posel dajanja zagotovila delovali v javnem interesu;



- usmeritve in postopki za izvajanje in spremljanje obvladovanja kakovosti poslov;
- dokumentirane usmeritve glede nujnosti prepoznavanja nevarnosti, ki ogrožajo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, ovrednotenje bistvenosti teh nevarnosti ter uporabe varoval za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo nizko raven ali prekinitev ali odklonitev takega posla, če primernih varoval ni ali jih ni mogoče uporabiti;
- dokumentirane notranje usmeritve in postopki, ki zahtevajo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli;
- usmeritve in postopki, ki omogočajo prepoznavanje interesov ali povezav med podjetjem ali člani delovnih skupin za posle in naročniki;
- usmeritve in postopki za spremljanje in po potrebi obvladovanje zanašanja na prihodke od enega samega naročnika;
- uporaba različnih partnerjev in delovnih skupin za posel z ločenimi linijami poročanja za opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovila, pri naročniku posla dajanja zagotovila;
- usmeritve in postopki, ki posameznikom, ki niso člani delovne skupine za posel, prepovedujejo neprimerno vplivanje na izid posla;
- pravočasno seznanjanje vseh partnerjev in strokovnega osebja z usmeritvami in postopki podjetja ter ustrezno usposabljanje in izobraževanje, povezano s temi usmeritvami in postopki;
- imenovanje člana vodilnega osebja, ki je odgovoren za nadziranje ustreznosti delovanja sistema obvladovanja kakovosti v podjetju;
- obveščanje partnerjev in strokovnega osebja o tistih naročnikih poslov dajanja zagotovil in z njimi povezanih organizacij, od katerih morajo biti neodvisni;

- disciplinski mehanizem za spodbujanje ravnanja v skladu z usmeritvami in postopki;
- objava usmeritev in postopkov za spodbujanje in omogočanje, da osebje nadrejene ravni v podjetju seznanja z zadevami v zvezi z ravnanjem v skladu z ustreznimi temeljnimi načeli.

200.13 Primeri posebnih varoval v delovnem okolju, vezanih na določen posel, so med drugim:

- uporaba računovodskega strokovnjaka, ki ni bil vključen v storitev, ki ne daje zagotovila, da pregleda opravljeno delo, povezano s to storitvijo, ali po potrebi svetuje drugače;
- uporaba računovodskega strokovnjaka, ki ni bil član skupine za posel dajanja zagotovila, da pregleda opravljeno delo, povezano s tem poslom, ali po potrebi svetuje drugače;
- posvetovanje z neodvisno tretjo stranko, kot je komisija neodvisnih članov uprave, strokovni regulativni organ ali drug računovodski strokovnjak;
- obravnava etičnih vprašanj s pristojnimi za upravljanje naročnika;
- razkritje narave opravljenih storitev in višine zaračunanih honorarjev pristojnim za upravljanje naročnika;
- vključitev drugega podjetja v izvedbo ali ponovno izvedbo dela posla;
- obdobjo menjavanje višjega osebja v skupini za posel dajanja zagotovila.

200.14 Odvisno od narave posla se računovodski strokovnjak v javni praksi morda lahko zanese tudi na varovala, ki jih uporablja naročnik. Vendar se ne sme zanašati zgolj na taka varovala, če hoče zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo nizko raven.

200.15 Primeri varoval, vgrajenih v sisteme in postopke naročnika, so med drugim:

- zahteva, da izbiro podjetja, ki naj opravi posel, potrdijo ali odobrijo osebe, ki niso iz vrst posloводства naročnika;
- sposobni uslužbenci z izkušnjami in delovnim stažem, ki lahko sprejemajo poslovodne odločitve pri naročniku;
- delujoči notranji postopki pri naročniku, ki zagotavljajo nepristransko odločanje o naročanju poslov, ki ne dajejo zagotovila;
- upravna struktura, ki naročniku zagotavlja primeren nadzor in obveščanje v zvezi s storitvami podjetja.

## **RAZDELEK 210**

### **Imenovanje za posel**

#### *Sprejem naročnika*

- 210.1 Preden sklene poslovno razmerje z novim naročnikom, mora računovodski strokovnjak v javni praksi ugotoviti, ali bi sklenitev tega razmerja povzročila nevarnost, ki bi ogrozila spoštovanje temeljnih načel. Možne nevarnosti za neoporečnost ali poklicu primerno obnašanje bi bile lahko na primer vprašljive zadeve, povezane z naročnikom (njegovimi lastniki, poslovodstvom in dejavnostmi).
- 210.2 Med vprašanji, povezanimi z naročnikom, ki bi lahko ogrozila spoštovanje temeljnih načel, so na primer vpletenost naročnika v nezakonite dejavnosti (kot je pranje denarja), nepoštenost ali vprašljiva praksa računovodskega poročanja.
- 210.3 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost kakršnih koli nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- Primeri takih varoval so med drugim:
- spoznavanje in razumevanje naročnika, njegovih lastnikov, poslovodstva in pristojnih za upravljanje ter poslovnih dejavnosti ali
  - pridobitev zaveze naročnika, da bo izboljšal običajne postopke pri upravljanju ali notranje kontrole.
- 210.4 Kadar nevarnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak v javni praksi odkloniti sklenitev poslovnega razmerja z naročnikom.
- 210.5 Priporočljivo je, da računovodski strokovnjak v javni praksi pri ponavljajočih se poslih redno pregleduje odločitve o sprejemu naročnika.

#### *Sprejem posla*

- 210.6 Temeljno načelo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti računovodskega strokovnjaka v javni praksi zavezuje, da opravlja le tiste storitve, ki jih je sposoben

opravljati. Preden sprejme določen posel za naročnika, mora računovodski strokovnjak v javni praksi ugotoviti, ali bi sprejem posla lahko povzročil kakršne koli nevarnosti, ki bi ogrozile spoštovanje temeljnih načel. Nevarnost koristoljubja, ki bi ogrozila strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, na primer nastane, če delovna skupina za posel nima ali ne more pridobiti strokovnega znanja in sposobnosti za dobro izvedbo prevzetega posla.

210.7 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost prepoznanih nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so:

- ustrezno poznavanje narave poslovanja naročnika, zapletenosti njegovih dejavnosti, posebnih zahtev posla ter namena, vrste in obsega dela, ki ga je treba opraviti;
- poznavanje ustreznih panog dejavnosti ali obravnavanih zadev;
- posedovanje ali pridobitev izkušenj z ustreznimi regulativnimi ali poročevalskimi zahtevami;
- dodelitev zadostnega osebja s potrebnim znanjem in sposobnostmi;
- uporaba veščakov, če je to potrebno;
- dogovor o realnem časovnem okviru za izvedbo prevzetega posla;
- ravnanje v skladu z usmeritvami in postopki za obvladovanje kakovosti, ki so bili vzpostavljeni zaradi pridobitve sprejemljivega zagotovila, da bodo posamezni posli sprejeti le, če jih bo mogoče strokovno dobro opraviti.

210.8 Če se računovodski strokovnjak v javni praksi namerava zanašati na nasvet ali delo veščaka, mora ugotoviti, ali je tako zanašanje upravičeno. Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, so med drugimi: ugled, poglobljeno strokovno znanje, razpoložljivi viri ter primerni strokovni in etični standardi. Take informacije je mogoče pridobiti na podlagi predhodnega sodelovanja z veščakom ali posvetovanja z drugimi strokovnjaki.

*Spremembe pri imenovanju za posel*

- 210.9 Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki je zaprošen, da zamenja drugega računovodskega strokovnjaka v javni praksi, ali razmišlja, da bi oddal ponudbo za posel, ki ga trenutno opravlja drug računovodski strokovnjak v javni praksi, mora ugotoviti, ali obstajajo kakršni koli strokovni ali drugi razlogi za to, da ne bi sprejel posla, kot so okoliščine, ki ogrožajo spoštovanje temeljnih načel in jih z uporabo varoval ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven. Obstaja lahko na primer nevarnost, ki ogroža strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, če računovodski strokovnjak v javni praksi sprejme posel, še preden je izvedel za vsa ustrezna dejstva.
- 210.10 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost vsake nevarnosti. Glede na naravo posla je morda potrebno neposredno medsebojno obveščanje z obstoječim računovodskim strokovnjakom, da se ugotovijo dejstva in okoliščine v zvezi s predlagano zamenjavo, tako da se računovodski strokovnjak v javni praksi lahko odloči, ali bi bilo primerno, da sprejme posel. Prikazani razlogi za spremembo pri imenovanju na primer morda v celoti ne odražajo dejstev in lahko kažejo na nesoglasja z obstoječim računovodskim strokovnjakom, kar lahko vpliva na odločitve za sprejem imenovanja.
- 210.11 Po potrebi je treba uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:
- navedba zahteve za stik z obstoječim računovodskim strokovnjakom v odgovoru na razpis za prijavo, ki mora biti omogočen pred sprejemom posla, tako da se lahko opravijo poizvedbe, ali obstajajo strokovni ali drugačni razlogi za zavrnitev imenovanja;
  - prošnja, da obstoječi računovodski strokovnjak zagotovi poznane informacije o vseh dejstvih ali okoliščinah, ki jih mora po njegovem mnenju predlagani računovodski strokovnjak poznati, preden se odloči za sprejem posla;
  - pridobitev potrebnih informacij iz drugih virov.

Če nevarnosti ni mogoče odpraviti ali z uporabo varoval zmanjšati na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak v javni praksi odkloniti prevzem posla, če potrebnih dejstev ni mogoče zagotoviti na drug način.

210.12 Računovodski strokovnjak v javni praksi je lahko zaprosen, da prevzame delo, ki dopolnjuje ali razširja delo obstoječega računovodskega strokovnjaka. Take okoliščine lahko povzročijo nevarnosti, ki ogrožajo strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, na primer zaradi pomanjkanja ali nepopolnosti informacij. Bistvenost vsakršne nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je seznanitev obstoječega računovodskega strokovnjaka s predlaganim delom, kar temu strokovnjaku omogoča, da zagotovi vse ustrezne dodatne informacije, potrebne za pravilno opravljanje dela.

210.13 Obstoječi računovodski strokovnjak je zavezan k varovanju zaupnosti. Ali računovodski strokovnjak sme ali mora razpravljati o zadevah naročnika s predlaganim računovodskim strokovnjakom, bo odvisno od narave posla in

- a) od tega, ali je za to pridobil dovoljenje naročnika, ali
- b) od zakonskih ali etičnih zahtev za tako obveščanje in razkrivanje, ki so v posameznih pravnih ureditvah lahko različne.

Okoliščine, v katerih se od računovodskega strokovnjaka zahteva ali lahko zahteva, da razkrije zaupne informacije, ali v katerih je tako razkrivanje lahko sicer ustrezno, so opisane v razdelku 140 dela A tega kodeksa.

210.14 Računovodski strokovnjak v javni praksi bo na splošno moral pridobiti dovoljenje naročnika, najbolje pisno, za začetek pogovorov z obstoječim računovodskim strokovnjakom. Po pridobitvi takega dovoljenja se mora obstoječi računovodski strokovnjak ravnati po ustreznih zakonskih in drugih predpisih, ki urejajo take zadeve. Če obstoječi računovodski strokovnjak posreduje informacije, morajo biti te posredovane pošteno in nedvoumno. Če pa se predlagani računovodski strokovnjak ne more pogovoriti z obstoječim računovodskim strokovnjakom, mora ustrezno ukrepati, da pridobi informacije o vseh možnih nevarnostih na druge načine, na primer s poizvedovanjem pri

## Kodeks IESBA

---

tretjih strankah ali preiskovanjem ozadja pri vodstvenih delavcih ali pristojnih za upravljanje naročnika.



**RAZDELEK 220****Navzkrižja interesov**

- 220.1 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora sprejeti primerne ukrepe za prepoznanje okoliščin, ki bi lahko sprožile navzkrižja interesov. Take okoliščine lahko povzročijo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Do nevarnosti, ki ogroža na primer nepristranskost, lahko pride, če računovodski strokovnjak v javni praksi neposredno konkurira naročniku ali je udeležen v skupnem podvigu ali podobnem dogovoru s pomembnim konkurentom naročnika. Nevarnost za nepristranskost ali zaupnost lahko nastane tudi, če računovodski strokovnjak v javni praksi opravlja storitve za naročnike, katerih interesi so v navzkrižju, ali če so naročniki v sporu drug z drugim glede obravnavane zadeve ali posla.
- 220.2 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost vseh nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Pred sklenitvijo ali nadaljevanjem razmerja z naročnikom ali določenega posla mora računovodski strokovnjak v javni praksi ovrednotiti bistvenost vseh nevarnosti, ki jih ustvarjajo poslovni interesi ali odnosi z naročnikom ali tretjo stranko.
- 220.3 Odvisno od okoliščin, ki so povod za navzkrižje interesov, je običajno treba uporabiti enega od naslednjih varoval:
- a) uradna seznanitev naročnika s poslovnim interesom ali dejavnostmi revizijskega podjetja, ki lahko predstavljajo navzkrižje interesov, in pridobitev njegovega soglasja za delovanje v takih okoliščinah ali
  - b) uradna seznanitev vseh ustreznih znanih strank s tem, da računovodski strokovnjak v javni praksi deluje za dve ali več strank v zvezi z zadevo, pri kateri so interesi strank v navzkrižju, in pridobitev njihovega soglasja za tako delovanje ali
  - c) uradna seznanitev naročnika s tem, da računovodski strokovnjak v javni praksi ne zagotavlja predlaganih storitev (na primer v določenem tržnem sektorju ali

- določenih posebnih storitev) izključno samo za enega naročnika, in pridobitev njegovega soglasja za tako delovanje.
- 220.4 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora odločiti tudi, ali bo uporabil eno ali več od naslednjih dodatnih varoval:
- a) uporaba ločenih delovnih skupin za posel;
  - b) postopki za preprečevanje dostopa do informacij (npr. dosledno fizično ločevanje takih delovnih skupin, zaupno in zavarovano arhiviranje podatkov);
  - c) jasne smernice članom delovne skupine za posel glede vprašanj varnosti in zaupnosti;
  - d) uporaba sporazumov o zaupnosti, ki jih podpišejo zaposleni in partnerji podjetja;
  - e) redno pregledovanje uporabe varoval s strani nadrejenega posameznika, ki sam ne sodeluje pri poslih za tega naročnika.
- 220.5 Kadar navzkrižje interesov povzroča nevarnost za katero od temeljnih načel, vključno z nepristranskostjo, zaupnostjo ali poklicu primernim obnašanjem, ki je z uporabo varoval ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, računovodski strokovnjak v javni praksi ne sme sprejeti določenega posla ali pa mora odstopiti od enega ali več poslov, pri katerih se pojavlja navzkrižje interesov.
- 220.6 Kadar je računovodski strokovnjak v javni praksi zaprosil za soglasje naročnika, da lahko dela za drugo stranko (ki je lahko ali pa ni neki obstoječi naročnik) v zvezi z zadevo, pri kateri so interesi v navzkrižju, in je naročnik tako soglasje zavrnil, lahko v zvezi z zadevo, ki povzroča navzkrižje interesov, računovodski strokovnjak v javni praksi opravlja storitev samo za eno od obeh strank.

**RAZDELEK 230****Druga mnenja**

- 230.1 Razmere, v katerih je računovodski strokovnjak v javni praksi zaprošen za drugo mnenje o uporabi računovodskih, revizijskih, poročevalskih ali drugih standardov ali načel v zvezi s posebnimi okoliščinami ali posli, ki jih opravlja neka gospodarska družba ali organizacija, ki ni obstoječi naročnik, ali se opravljajo v njenem imenu, lahko povzročajo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Nevarnost za strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost se lahko na primer pojavi v okoliščinah, ko drugo mnenje ne temelji na istem naboru dejstev, kot jih je imel na voljo obstoječi računovodski strokovnjak, ali temelji na neustreznih dokazih. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od okoliščin zaprosila in vseh drugih razpoložljivih dejstev in predpostavk, pomembnih za oblikovanje strokovne presoje.
- 230.2 Kadar je zaprošen za tako mnenje, mora računovodski strokovnjak v javni praksi ovrednotiti bistvenost vsake od nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo teh nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo zaprosilo za dovoljenje naročnika, da sme računovodski strokovnjak stopiti v stik z obstoječim računovodskim strokovnjakom, opis omejitev, ki so prisotne pri izdaji kakršnega koli mnenja, v razgovorih z naročnikom in izročitev kopije mnenja obstoječemu računovodskemu strokovnjaku.
- 230.3 Če gospodarska družba ali organizacija, ki prosi za mnenje, ne dovoli stikov z obstoječim računovodskim strokovnjakom, se mora računovodski strokovnjak v javni praksi ob upoštevanju vseh okoliščin odločiti, ali je primerno, da pripravi zahtevano mnenje.

## **RAZDELEK 240**

### **Honorarji in druge vrste nagrajevanja**

- 240.1 Ko se začne pogajati o strokovnih storitvah, lahko računovodski strokovnjak v javni praksi navede kakršen koli honorar, ki se mu zdi primeren. Dejstvo, da utegne računovodski strokovnjak v javni praksi določiti honorar, ki je nižji od honorarja drugega računovodskega strokovnjaka, samo po sebi ni neetično. Ne glede na to pa višina navedenih honorarjev lahko sproži nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Nevarnost koristoljubja, ki ogrozi strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, na primer nastane, če je navedeni honorar tako nizek, da utegne biti za tako ceno težko opraviti posel v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi.
- 240.2 Obstoje in bistvenost katerih koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so višina navedenega honorarja in storitve, na katere se honorar nanaša. Bistvenost vsake nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta med drugim:
- ozaveščanje naročnika glede pogojev posla in predvsem osnove, na kateri je zaračunan honorar, ter storitev, ki so pokrite z navedenim honorarjem;
  - dodelitev ustreznega časa in usposobljenega osebja nalogi.
- 240.3 Pogojni honorarji se pogosto uporabljajo za nekatere vrste poslov, ki ne dajejo zagotovil.<sup>1</sup> Vendar taki honorarji lahko v določenih okoliščinah sprožijo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost. Obstoje in bistvenost takih nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, ki vključujejo:
- naravo posla,
  - razpon možne višine honorarja,
  - osnovo za določitev honorarja,

---

<sup>1</sup> Pogojni honorarji za storitve, ki ne dajejo zagotovil in so opravljene za naročnike revizij in za naročnike drugih poslov dajanja zagotovil, so obravnavani v razdelkih 290 in 291 tega kodeksa.

- dejstvo, ali mora izid ali dosežek posla ponovno pregledati neodvisna tretja stranka.
- 240.4 Bistvenost vseh takih nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:
- vnaprejšnji pisni dogovor z naročnikom o osnovi za plačilo;
  - seznanitev predvidenih uporabnikov z delom, ki ga je opravil računovodski strokovnjak v javni praksi, in z osnovo za njegovo plačilo;
  - usmeritve in postopke za obvladovanje kakovosti;
  - ponovni pregled dela, ki ga je opravil računovodski strokovnjak v javni praksi, s strani neodvisne tretje stranke.
- 240.5 V nekaterih okoliščinah utegne računovodski strokovnjak v javni praksi v zvezi z določenim naročnikom prejeti posredniški honorar ali provizijo. Kadar računovodski strokovnjak v javni praksi na primer ne zagotavlja določene storitve, ki jo zahteva naročnik, lahko prejme honorar za napotitev stalnega naročnika k drugemu računovodskemu strokovnjaku v javni praksi ali drugemu veččaku. Računovodski strokovnjak v javni praksi utegne prejeti provizijo od tretje stranke (na primer prodajalca računalniške programske opreme) v zvezi s prodajo blaga ali storitev naročniku. Prejem takega posredniškega honorarja ali provizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost ter strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost.
- 240.6 Računovodski strokovnjak v javni praksi utegne tudi sam plačati posredniški honorar, da pridobi naročnika, kadar na primer naročnik ostaja naročnik drugega računovodskega strokovnjaka v javni praksi, a zahteva specializirane storitve, ki jih obstoječi računovodski strokovnjak ne ponuja. Plačilo takega posredniškega honorarja prav tako ustvari nevarnost koristoljubja, ki ogroža nepristranskost ter strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost.

- 240.7 Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so:
- seznanitev naročnika z vsemi dogovori o plačilu posredniškega honorarja drugemu računovodskemu strokovnjaku za posredovano delo;
  - seznanitev naročnika z vsemi dogovori o prejemu posredniškega honorarja za napotitev naročnika k drugemu računovodskemu strokovnjaku v javni praksi;
  - pridobitev vnaprejšnjega soglasja naročnika k dogovorom o proviziji v zvezi z blagom ali storitvami, ki jih naročniku proda tretja stranka.
- 240.8 Računovodski strokovnjak v javni praksi utegne kupiti drugo računovodsko podjetje ali njegov del tako, da bodo plačila nakazana prejšnjim lastnikom podjetja ali njihovim dedičem ali v zapuščinsko maso. Taka plačila ne štejejo za provizije ali posredniške honorarje za namene iz odstavkov 240.5–240.7.

## **RAZDELEK 250**

### **Trženje strokovnih storitev**

- 250.1 Če se računovodski strokovnjak v javni praksi poteguje za nov posel z oglaševanjem ali drugimi oblikami trženja, lahko nastopi nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Nevarnost koristoljubja, ki ogrozi ravnanje v skladu z načelom poklicu primerne obnašanja, nastopi, če se storitve, dosežki ali proizvodi tržijo na način, ki ni združljiv s tem načelom.
- 250.2 Računovodski strokovnjak v javni praksi pri trženju strokovnih storitev ne sme škodovati ugledu poklica. Računovodski strokovnjak v javni praksi mora biti pošten in resnicoljuben in ne sme:
- a) preveč zahtevati za ponujene storitve, strokovno izobrazbo, ki jo ima, ali izkušnje, ki jih je pridobil, ali
  - b) omalovaževalno navajati dela drugih in ga neutemeljeno primerjati s svojim delom.

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

## **RAZDELEK 260**

### **Darila in gostoljubje**

- 260.1 Računovodskemu strokovnjaku v javni praksi ali njegovemu najožjemu ali ožjemu družinskemu članu utegne naročnik ponuditi darila in gostoljubje. Taka ponudba lahko ustvari nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Nevarnost koristoljubja ali nevarnost domačnosti, ki ogrozi nepristranskost, lahko nastane, če se na primer sprejme darilo naročnika; nevarnost ustrahovanja, ki ogrozi nepristranskost, pa utegne povzročiti možnost, da se take ponudbe objavijo.
- 260.2 Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti sta odvisna od vrste, vrednosti in namena ponudbe. Kadar so ponujena darila ali gostoljubje v mejah, za katere bi razumna in dobro obveščena tretja stranka, ki pretehta vse zadevne informacije in okoliščine, menila, da so očitno neznatni in zanemarljivi, lahko računovodski strokovnjak v javni praksi presodi, da je ta ponudba nekaj poslovno običajnega in nima posebnega namena vplivati na odločanje ali pridobiti informacije. V takih primerih računovodski strokovnjak v javni praksi lahko običajno sklepa, da je kakršna koli nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli na sprejemljivi ravni.
- 260.3 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost vsake od nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če nevarnosti ni mogoče odpraviti ali s pomočjo varoval zmanjšati na sprejemljivo raven, računovodski strokovnjak v javni praksi ne sme sprejeti take ponudbe.



**RAZDELEK 270****Skrbništvo nad sredstvi naročnika**

- 270.1 Računovodski strokovnjak v javni praksi ne sme prevzeti skrbništva nad denarnimi ali drugimi sredstvi naročnika, razen če to dovoljuje zakon, in če je tako, lahko prevzame skrbništvo v skladu z vsemi dodatnimi zakonskimi zahtevami, zavezujočimi za računovodske strokovnjake v javni praksi, ki razpolagajo s takimi sredstvi.
- 270.2 Razpolaganje s sredstvi naročnika ustvarja nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Obstaja na primer nevarnost koristoljubja, ki ogroža poklicu primerno obnašanje, lahko pa zaradi razpolaganja s sredstvi naročnika nastopi tudi nevarnost koristoljubja, ki ogroža nepristranskost. Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki so mu bila zaupana denarna (ali druga) sredstva, ki pripadajo drugim, mora zato:
- a) ta sredstva hraniti ločeno od osebnega premoženja ali sredstev podjetja;
  - b) ta sredstva uporabljati le za predviden namen;
  - c) biti vsak trenutek pripravljen ta sredstva in dohodek, dividende ali ustvarjen dobiček obračunati vsakomur, ki je upravičen do takega obračuna, in
  - d) ravnati v skladu z vsemi ustreznimi zakoni in predpisi, ki se nanašajo na skrbništvo in obračunavanje takih sredstev.
- 270.3 Kot sestavni del postopkov za pridobitev naročnika in sprejem posla mora računovodski strokovnjak v javni praksi pri storitvah, ki utegnejo obsegati skrbništvo nad sredstvi naročnika, opraviti ustrezne poizvedbe o viru takih sredstev ter upoštevati zakonske in regulativne obveznosti. Če bi na primer sredstva izvirala iz nezakonitih dejavnosti, kot je pranje denarja, bi nastala nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. V takih razmerah se računovodski strokovnjak v javni praksi lahko odloči za pridobitev pravnega nasveta.

## **RAZDELEK 280**

### **Nepriistranskost – vse storitve**

- 280.1 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ob zagotavljanju kakršnih koli strokovnih storitev ugotoviti, ali zaradi deležev pri naročniku, ali povezav z naročnikom, ali njegovimi člani upravnega odbora, ali uprave, ali zaposlenimi obstajajo nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnim načelom nepristranskosti. Nevarnost domačnosti, ki ogroža nepristranskost, lahko na primer nastane, če obstajajo družinske ali tesne prijateljske ali poslovne vezi.
- 280.2 Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki opravlja storitev dajanja zagotovila, mora biti neodvisen od naročnika takega posla. Da lahko računovodski strokovnjak v javni praksi pripravi sklep in da je razvidno, da ga je pripravil nepristransko, brez navzkrižja interesov ali nedovoljenega vpliva drugih, sta potrebni neodvisnost mišljenja in zaznana neodvisnost. Razdelka 290 in 291 vsebujeta posebna navodila o zahtevah za neodvisnost za računovodske strokovnjake v javni praksi, ki opravljajo posle dajanja zagotovil.
- 280.3 Obstoj nevarnosti za nepristranskost pri zagotavljanju kakršne koli strokovne storitve bo odvisen od posebnih okoliščin posla in od narave dela, ki ga opravlja računovodski strokovnjak v javni praksi.
- 280.4 Računovodski strokovnjak v javni praksi mora ovrednotiti bistvenost vsake od nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:
- umik iz delovne skupine za posel,
  - nadzorne postopke,
  - odpoved finančnega ali poslovnega razmerja, ki povzroča nevarnost,
  - razpravo o zadevi z višjimi ravnmi posloводства v podjetju,
  - razpravo o zadevi s pristojnimi za upravljanje pri naročniku.

Če varovala ne morejo odpraviti nevarnosti ali jo zmanjšati na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak v javni praksi tak posel odkloniti ali ga prekiniti.

**RAZDELEK 290**  
**NEODVISNOST – REVIZIJA IN POSLI PREISKOVANJA**  
**VSEBINA**

---

	Odstavek
Struktura razdelka	290.1
Pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira	290.4
Mreže in podjetja v mreži	290.13
Subjekti javnega interesa	290.25
Povezane organizacije	290.27
Pristojni za upravljanje	290.28
Dokumentacija	290.29
Obdobje opravljanja posla	290.30
Združitve in prevzemi	290.33
Druge presoje	290.39
Uporaba pristopa k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira	290.100
Finančni deleži	290.102
Posojila in jamstva	290.118
Poslovna razmerja	290.124
Sorodstvena in prijateljska razmerja	290.127
Zaposlitev pri naročniku revizije	290.134
Začasne dodelitve osebja	290.142
Nedavna služba pri naročniku revizije	290.143
Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije	290.146
Dolgotrajna povezanost vodstvenega osebja (vključno z menjavanjem partnerjev) z naročnikom revizije	290.150

---

Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizij	290.156
Odgovornost posloводства	290.162
Priprava računovodskih evidenc in izkazov	290.167
Storitve ocenjevanja vrednosti	290.175
Davčne storitve	290.181
Storitve notranjega revidiranja	290.195
Storitve za sisteme informacijske tehnologije	290.201
Storitve podpore pri pravih	290.207
Pravne storitve	290.209
Storitve zaposlovanja	290.214
Poslovnofinančne storitve	290.216
Honorarji	290.220
Honorarji – sorazmerni obseg	290.220
Honorarji – zapadlost	290.223
Pogojni honorarji	290.224
Usmeritve glede nagrajevanja in vrednotenja	290.228
Darila in gostoljubje	290.230
Dejanske ali predvidene pravde	290.231
Poročila, ki vključujejo omejitve uporabe in distribuiranja	290.500

---

### **Struktura razdelka**

- 290.1 Ta razdelek obravnava zahteve za neodvisnost za revizijske posle in posle preiskovanja, ki so posli dajanja zagotovil, pri katerih računovodski strokovnjak v javni praksi pripravi sklep o računovodskih izkazih. Taki posli obsegajo revizije in posle preiskovanja, katerih namen je poročati o celoti računovodskih izkazov in o posameznem računovodskem izkazu. Zahteve glede neodvisnosti za posle dajanja zagotovil, ki niso revizije ali posli preiskovanja, so obravnavane v razdelku 291.
- 290.2 V nekaterih okoliščinah, kadar gre za revizijske posle, pri katerih revizijsko poročilo vsebuje omejitve uporabe in distribuiranja, in kadar so izpolnjeni določeni pogoji, utegnejo biti zahteve za neodvisnost iz tega razdelka prilagojene, kot je določeno v odstavkih 290.500 do 290.514. Prilagoditve niso dovoljene pri revizijah računovodskih izkazov na podlagi zakona ali drugega predpisa.
- 290.3 V tem razdelku vključujejo izrazi:
- a) “revizija”, “revizijska skupina”, “revizijski posel”, “naročnik revizije” in “revizijsko poročilo” tudi preiskovanje, skupino za preiskovanje, posel preiskovanja, naročnika posla preiskovanja in poročilo o preiskavi, in
  - b) “podjetje” pa tudi podjetje v mreži, razen kadar je drugače navedeno.

### **Pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira**

- 290.4 Za revizijske posle je v javnem interesu in zato zahteva tega kodeksa, da so člani revizijskih skupin, podjetij in podjetij v mreži neodvisni od naročnikov revizij.
- 290.5 Cilj tega razdelka je pomagati podjetjem in članom revizijskih skupin pri uporabi pristopa s pomočjo konceptualnega okvira, opisanega v nadaljevanju, za doseganje in ohranjanje neodvisnosti.
- 290.6 Neodvisnost vključuje:
- 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 očitni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da so bile ogrožene neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana revizijske skupine.

290.7 Pristop s pomočjo konceptualnega okvira morajo računovodski strokovnjaki uporabljati za:

- a) prepoznavanje nevarnosti za neodvisnost,
- b) ovrednotenje bistvenosti prepoznanih nevarnosti in
- c) po potrebi uporabo varoval za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Če računovodski strokovnjak ugotovi, da primerna varovala niso na voljo ali da se jih ne da uporabiti za odpravo nevarnosti ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, mora odpraviti okoliščine ali razmerja, ki ustvarjajo nevarnosti, ali pa odkloniti ali prekiniti revizijski posel.

Pri uporabi tega konceptualnega okvira mora računovodski strokovnjak uporabljati strokovno presojo.

290.8 Pri ocenjevanju nevarnosti za neodvisnost so lahko pomembne številne različne okoliščine ali njihove kombinacije. Ni mogoče opredeliti vseh razmer, ki povzročajo nevarnosti za neodvisnost, in določiti primerne ukrepanja. Zato ta kodeks vzpostavlja konceptualni okvir, ki od podjetij in članov revizijskih skupin zahteva, da prepoznajo, ovrednotijo in odpravljajo nevarnosti za neodvisnost. Pristop s pomočjo konceptualnega okvira pomaga računovodskim strokovnjakom v javni praksi pri ravnanju v skladu z etičnimi zahtevami tega kodeksa. Primeren je za mnoge različice okoliščine, ki povzročajo nevarnosti za neodvisnost, in lahko odvrne računovodskega strokovnjaka od sklepanja, da so določene razmere dovoljene, če niso izrecno prepovedane.

290.9 Odstavki 290.100 in naslednji opisujejo, kako je treba uporabljati pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira. Ti odstavki ne obravnavajo vseh okoliščin in razmerij,

ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnosti za neodvisnost.

- 290.10 Podjetje mora pri odločanju, ali sprejeti ali nadaljevati posel in ali vključiti določenega posameznika v revizijsko skupino, prepoznati in ovrednotiti nevarnosti za neodvisnost. Če nevarnosti niso na sprejemljivi ravni in gre za odločitev o sklenitvi posla ali vključitvi določenega posameznika v revizijsko skupino, mora podjetje ugotoviti, ali so na voljo varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če gre za odločitev o nadaljevanju posla, mora podjetje ugotoviti, ali bodo obstoječa varovala še naprej uspešno odpravljala nevarnosti ali jih zmanjševala na sprejemljivo raven, ali pa bo treba uporabiti druga varovala ali pa posel prekiniti. Kadar koli dobi podjetje med opravljanjem posla nove informacije o nevarnosti za neodvisnost, mora ovrednotiti bistvenost nevarnosti v skladu s pristopom s pomočjo konceptualnega okvira.
- 290.11 V vsem razdelku se kodeks sklicuje na bistvenost nevarnosti za neodvisnost. Pri ovrednotenju bistvenosti nevarnosti je treba upoštevati tako kakovostne kot količinske dejavnike.
- 290.12 Ta razdelek v večini primerov za ukrepe v zvezi z neodvisnostjo ne predpisuje posebne odgovornosti posameznikov v podjetjih, ker se raven odgovornosti lahko razlikuje glede na velikost, strukturo in organiziranost podjetja. *Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti* (MSOK) zahtevajo, da podjetje določi usmeritve in postopke za pridobivanje sprejemljivega zagotovila, da je ohranjena neodvisnost, če jo terjajo ustrezne etične zahteve. Poleg tega *Mednarodni standardi revidiranja* (MSR) zahtevajo, da partner, zadolžen za posel, oblikuje sklep o skladnosti z zahtevami za neodvisnost, ki se nanašajo na posel.

### **Mreže in podjetja v mreži**

- 290.13 Podjetje, ki velja za podjetje v mreži, mora biti neodvisno od naročnikov revizij drugih podjetij v mreži (razen če ni v tem kodeksu drugače navedeno). Zahteve za neodvisnost v tem razdelku, ki veljajo za podjetje v mreži, veljajo za vsako organizacijo, kot je na primer tudi svetovalna ali pravna pisarna, ki ustreza opredelitvi podjetja v mreži, ne glede na to, ali taka organizacija sama ustreza opredelitvi podjetja.



- 290.14 Da bi podjetja povečala svojo sposobnost zagotavljanja strokovnih storitev, se z drugimi podjetji in organizacijami povezujejo v večje strukture. Ali te večje strukture tvorijo mrežo ali ne, je odvisno od določenih dejstev in okoliščin, ne pa od tega, ali so podjetja in organizacije pravno ločeni ali različni. Večja struktura je na primer lahko namenjena le lažji razporeditvi dela, kar pa samo po sebi ne izpolnjuje meril, potrebnih za vzpostavitev mreže. Druga možnost je, da je večja struktura namenjena sodelovanju, pri čemer imajo podjetja skupno blagovno znamko, skupno ureditev obvladovanja kakovosti ali pomembne strokovne vire in se zato šteje za mrežo.
- 290.15 Pri presoji, ali je neka večja struktura mreža, je treba upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da so organizacije povezane tako, da tvorijo mrežo. Ta presoja pa se mora uporabljati dosledno za vso mrežo.
- 290.16 Kadar je cilj večje strukture sodelovanje in je jasno usmerjena v delitev dobička ter stroškov med organizacije znotraj strukture, velja za mrežo. Vendar pa delitev nepomembnih stroškov sama po sebi ne ustvarja mreže. Če je poleg tega delitev stroškov omejena le na stroške, povezane z razvojem revizijskih metodologij, priročnikov ali programov usposabljanja, to samo po sebi še ne ustvarja mreže. Tudi povezava med podjetjem, in sicer nepovezano organizacijo zaradi skupnega zagotavljanja neke storitve ali razvoja nekega proizvoda sama po sebi še ni mreža.
- 290.17 Večja struktura velja za mrežo, kadar je namenjena sodelovanju in imajo organizacije v strukturi skupno lastništvo, skupen nadzor ali skupno poslovodstvo. To se lahko doseže s pogodbo ali drugimi sredstvi.
- 290.18 Večja struktura velja za mrežo, kadar je namenjena sodelovanju in imajo organizacije v sestavi skupne usmeritve in postopke za obvladovanje kakovosti. V ta namen so skupne usmeritve in postopki za obvladovanje kakovosti tisti, ki se oblikujejo, izvajajo in spremljajo znotraj te večje strukture.

- 290.19 Večja struktura velja za mrežo, kadar je namenjena sodelovanju in imajo organizacije v njeni sestavi skupno poslovno strategijo. Za skupno poslovno strategijo je potreben medsebojni dogovor organizacij o doseganju skupnih strateških ciljev. Če organizacija sodeluje z drugo organizacijo izključno zato, da skupaj odgovorita na povpraševanje za ponudbo za zagotavljanje strokovne storitve, se ne upošteva, da je podjetje v mreži.
- 290.20 Večja struktura velja za mrežo, kadar je namenjena sodelovanju in organizacije v njeni sestavi uporabljajo skupno blagovno znamko. Skupna blagovna znamka vključuje skupne začetnice ali skupno ime. Upošteva se, da podjetje uporablja skupno blagovno znamko, če na primer partner podjetja pri podpisu revizijskega poročila uporablja skupno blagovno znamko kot del imena podjetja ali skupaj z imenom podjetja.
- 290.21 Tudi če podjetje ni del mreže in ne uporablja skupne blagovne znamke kot dela svojega imena, utegne dajati vtis, da pripada mreži, če na svojih tiskovinah ali v promocijskem gradivu navaja, da je član združenja podjetij. To utegne dajati vtis, da podjetje pripada mreži, če se ne prebere pazljivo, kako podjetje opisuje tako članstvo.
- 290.22 Če podjetje proda sestavni del svojega poslovanja, prodajna pogodba včasih določa, da lahko tak sestavni del za določen čas še naprej uporablja ime ali del imena podjetja, čeprav s podjetjem ni več povezan. V takih okoliščinah, ko ti dve organizaciji sicer še lahko opravljata svoje dejavnosti pod skupnim imenom, dejansko ne pripadata več večji strukturi, namenjeni sodelovanju, in zato nista podjetji v mreži. Taki organizaciji morata določiti, kako bosta pri predstavljanju zunanjim strankam razkrili, da nista podjetji v mreži.
- 290.23 Večja struktura velja za mrežo, če je namenjena sodelovanju in imajo organizacije v njeni sestavi skupen bistven del strokovnih virov. Strokovni viri so med drugim:
- skupni sistemi, ki podjetjem omogočajo izmenjavo informacij, na primer podatkov o naročnikih, izdajanje računov in časovne evidence;

- partnerji in osebe;
- strokovni oddelki za posvetovanje o tehničnih in za panogo specifičnih vprašanjih, transakcijah ali dogodkih v zvezi s posli dajanja zagotovil;
- revizijska metodologija in revizijski priročniki;
- tečaji in pripomočki za usposabljanje.

290.24 Določitev, ali so skupni strokovni viri bistveni in so podjetja zato podjetja v mreži, mora temeljiti na ustreznih dejstvih in okoliščinah. Kadar so skupni viri omejeni na skupno revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike, brez izmenjave osebja ali podatkov o naročnikih ali trgu, je malo verjetno, da se bodo ti viri šteli za bistvene. Isto velja za skupno prizadevanje glede usposabljanja. Kadar pa skupni viri vključujejo izmenjavo oseb ali informacij, na primer kadar izbira osebja poteka iz skupne baze, ali je znotraj večje strukture ustanovljen skupen strokovni oddelek, ki sodelujočim podjetjem daje strokovne nasvete, ki jih podjetja morajo upoštevati, je večja verjetnost, da bo preudarna in dobro obveščena tretja stranka sklepala, da so skupni viri bistveni.

### **Subjekti javnega interesa**

290.25 Razdelek 290 vsebuje dodatne določbe, ki odražajo obseg javnega interesa v nekaterih organizacijah. Za namen tega razdelka so subjekti javnega interesa:

- a) vse organizacije, ki kotirajo, in
- b) vse organizacije, ki:
  - i. se štejejo kot organizacije v javnem interesu po zakonu ali drugem predpisu ali
  - ii. morajo biti revidirane po zakonu ali drugem predpisu skladno z enakimi zahtevami za neodvisnost, kot veljajo za revizije organizacij, ki kotirajo; take predpise lahko izda kateri koli pristojni regulator, tudi regulator za revizijsko področje.

290.26 Podjetja in članske organizacije so pozvane, da opredelijo, ali je treba obravnavati dodatne organizacije ali nekatere vrste organizacij kot subjekte javnega interesa zaradi njihovega velikega števila ali širokega razpona zainteresiranih strank. Pri tem je treba upoštevati dejavnike, kot so:

- narava dejavnosti, kot je razpolaganje s sredstvi v vlogi upravitelja za veliko število zainteresiranih strank; primeri lahko vključujejo finančne institucije, kot so banke in zavarovalnice, ter pokojninske sklade,
- velikost in
- število zaposlenih.

### **Povezane organizacije**

290.27 Če je naročnik revizije organizacija, ki kotira, vključuje omenjanje naročnika revizije v tem razdelku tudi povezane organizacije naročnika (razen če ni drugače navedeno). Pri vseh drugih naročnikih revizije pa vključuje omenjanje naročnika revizije v tem razdelku povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje. Revizijska skupina mora, če ve ali utemeljeno verjame, da so povezanost ali okoliščine, ki se nanašajo na drugo povezano organizacijo naročnika, pomembne za presojo neodvisnosti podjetja od naročnika, upoštevati to povezano organizacijo pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za neodvisnost in pri uporabi ustreznih varoval.

### **Pristojni za upravljanje**

290.28 Tudi če ta kodeks, primerni revizijski standardi, zakoni ali drugi predpisi tega ne zahtevajo, se priporoča redno medsebojno obveščanje med podjetjem in pristojnimi za upravljanje naročnika revizije glede povezav in drugih zadev, ki bi po presoji podjetja utegnile upravičeno vplivati na neodvisnost. Tako obveščanje omogoča pristojnim za upravljanje, da:

- a) proučijo presoje podjetja pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za neodvisnost,
- b) proučijo primernost varoval za njihovo odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven, in
- c) primerno ukrepajo; tak pristop je lahko koristen zlasti v zvezi z nevarnostmi ustrahovanja in domačnosti.

### **Dokumentacija**

290.29 Dokumentacija zagotavlja dokaze o presojah računovodskega strokovnjaka pri oblikovanju sklepov glede ravnanja v skladu z zahtevami za neodvisnost. Če dokumentacije ni, to ni

odločilno za sklepanje o tem, ali je podjetje določeno zadevo proučilo in ali je neodvisno.

Računovodski strokovnjak mora dokumentirati sklepe glede skladnosti z zahtevami za neodvisnost in vsebino vseh pomembnih razprav, ki podpirajo te sklepe. Zato velja:

- a) če so potrebna varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak dokumentirati vrsto nevarnosti in primernih ali uporabljenih varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven;
- b) če je neka nevarnost zahtevala pomembno analizo za opredelitev, ali so bila varovala potrebna, in je računovodski strokovnjak sklenil, da niso bila potrebna, ker je bila nevarnost že na sprejemljivi ravni, mora računovodski strokovnjak dokumentirati vrsto nevarnosti in utemeljiti svoj sklep.

### **Obdobje opravljanja posla**

290.30 Neodvisnost od naročnika revizije se zahteva tako v obdobju opravljanja posla kot v obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi. Obdobje opravljanja posla se začne, ko revizijska skupina začne opravljati revizijske storitve, in se konča, ko je izdano revizijsko poročilo. Če gre za redno ponavljajoči se posel, se obdobje opravljanja posla konča z uradnim obvestilom ene in druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali z izdanim končnim revizijskim poročilom.

290.31 Če postane organizacija naročnik revizije med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, mora podjetje ugotoviti, ali nastane kakršna koli nevarnost za neodvisnost zaradi:

- a) finančnih ali poslovnih razmerij z naročnikom revizije med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi, vendar pred sprejemom revizijskega posla, ali
- b) predhodnih storitev, opravljenih za naročnika revizije.

290.32 Če je bila opravljena storitev, ki ne daje zagotovila, med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi, vendar preden revizijska skupina začne izvajati

revizijske storitve in bi bila storitev prepovedana med obdobjem opravljanja revizijskega posla, mora podjetje ovrednotiti vsako nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči storitev. Če nevarnost ni na sprejemljivi ravni, se sme revizijski posel sprejeti samo, če se uporabijo varovala za odpravo vseh nevarnosti ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Taka varovala lahko vključujejo:

- izključitev osebja, ki je opravilo storitev brez zagotovila, iz revizijske skupine;
- pregled revizije in storitve, ki ne daje zagotovila, v primernem obsegu s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- najem drugega podjetja, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovila, ali ponovno opravljanje storitve, ki ne daje zagotovila, s strani drugega podjetja v takem obsegu, da lahko to podjetje prevzame odgovornost za storitev.

### **Združitve in prevzemi**

290.33 Če zaradi združitve ali prevzema neka organizacija postane povezana stranka naročnika revizije, mora podjetje ugotoviti in ovrednotiti prejšnje in sedanje deleže in razmerja v zvezi s povezano organizacijo, ki bi ob upoštevanju varoval lahko vplivali na njegovo neodvisnost in s tem zmožnost nadaljevati revizijski posel po datumu veljavnosti združitve ali prevzema.

290.34 Podjetje mora ustrezno ukrepati, da na dan veljavnosti združitve ali prevzema umakne vse takratne deleže in prekine vsa razmerja, ki po tem kodeksu etike niso dovoljeni. Če pa takega deleža ni mogoče na primeren način umakniti ali upravičeno prekiniti razmerja na dan veljavnosti združitve ali prevzema, na primer zaradi tega, ker povezana organizacija na dan začetka veljavnosti združitve ali prevzema ne more opraviti urejenega prehoda k drugemu dobavitelju storitve, ki ne daje zagotovila in jo je doslej opravljalo podjetje, mora podjetje ovrednotiti nevarnost, ki jo ustvarja tak delež ali razmerje. Čim večja je bistvenost nevarnosti, tem bolj utegne biti ogrožena nepristranskost podjetja in njegova sposobnost za nadaljnje opravljanje revizije. Bistvenost nevarnosti je odvisna od dejavnikov, kot so:

- vrsta in bistvenost deleža ali razmerja,

- vrsta in bistvenost razmerja s povezano organizacijo (ali je povezana organizacija na primer odvisna ali obvladujoča družba) in
- dolžina obdobja, po poteku katerega je mogoče delež ali razmerje na primeren način umakniti ali prekiniti.

Podjetje se mora s pristojnimi za upravljanje pogovoriti o razlogih, zakaj deleža ali razmerja ni mogoče na primeren način umakniti ali prekiniti na dan veljavnosti združitve ali prevzema, in o ovrednotenju bistvenosti nevarnosti.

290.35 Če pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje nadaljuje revizijo, podjetje temu ugoti, samo če:

- a) bo delež umaknjen ali razmerje prekinjeno takoj, ko bo to mogoče, v vsakem primeru pa najkasneje v šestih mesecih od datuma veljavnosti združitve ali prevzema;
- b) noben posameznik, ki ima po zahtevah tega razdelka nedopusten delež ali razmerje, vključno s takim, ki je nastalo z opravljanjem posla, ki ne daje zagotovila, ne bo član delovne skupine za revizijski posel ali oseba, ki je odgovorna za ocenjevanje kakovosti posla;
- c) se bodo po potrebi uporabili prehodni ukrepi, o katerih se podjetje pogovori s pristojnimi za upravljanje; primeri prehodnih ukrepov obsegajo:
  - pregled revizije in storitve, ki ne daje zagotovila, v primernem obsegu s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
  - pregled, ki je enakovreden ocenjevanju kakovosti posla, s strani računovodskega strokovnjaka, ki ni zaposlen v podjetju, ki izraža mnenje o računovodskih izkazih;
  - najem drugega podjetja, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovila, ali ponovno opravljanje storitve, ki ne daje zagotovila, s strani drugega podjetja v takem obsegu, da lahko to podjetje prevzame odgovornost za storitev.

290.36 Podjetje je morda pred datumom veljavnosti združitve ali prevzema opravilo bistven obseg dela pri reviziji in bi lahko v kratkem dokončalo revizijske postopke. Če v takih okoliščinah pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje dokonča revizijo,

čeprav ima še vedno delež ali razmerje, kot sta opredeljena v odstavku 290.33, sme podjetje to storiti, samo če:

- a) je ovrednotilo bistvenost nevarnosti, ki jo povzroča tak delež ali tako razmerje, in je o ovrednotenju razpravljalo s pristojnimi za upravljanje;
- b) se ravna po zahtevah iz odstavkov 290.35 (b)-(c), in
- c) preneha opravljati revizijo najkasneje ob izdaji revizijskega poročila.

290.37 Pri obravnavi prejšnjih in sedanjih deležev in razmerij, na katere se nanašajo odstavki 290.33 do 290.36, mora podjetje ugotoviti, ali deleži in razmerja, tudi če bi bile lahko izpolnjene vse zahteve, povzročajo preostale nevarnosti, ki bi lahko bile tako bistvene, da bi bila ogrožena nepristranskost; če je tako, mora podjetje prenehati z opravljanjem revizije.

290.38 Računovodski strokovnjak mora dokumentirati vsak delež ali vsako razmerje, na katerega ali katero se nanašata odstavka 290.34 in 290.36 in ki ne bo umaknjen ali prekinjeno na dan veljavnosti združitve ali prevzema, ter navesti razloge, zaradi katerih delež ne bo umaknjen ali razmerje ne bo prekinjeno, uporabljene prehodne ukrepe, izide razprav s pristojnimi za upravljanje in utemeljitev, zakaj prejšnji in sedanji deleži in razmerja ne povzročajo preostalih nevarnosti, ki bi lahko bile tako bistvene, da bi bila ogrožena nepristranskost.

### **Druge presoje**

290.39 Lahko se zgodi, da pride do nenamerne kršitve določb tega razdelka. Če se zgodi taka nenamerna kršitev, običajno ne velja za ogrožanje neodvisnosti, če ima podjetje za ohranjanje neodvisnosti vzpostavljene ustrezne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, ki ustrezajo zahtevam MSOK, in če odkrito kršitev takoj popravi in uporabi vsa potrebna varovala za odpravo kakršne koli nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

**Odstavki 290.40 do 290.99 so namerno izpuščeni.**



## **Uporaba pristopa k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira**

- 290.100 Odstavki 290.102 do 290.231 opisujejo posebne okoliščine in razmerja, ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnosti za neodvisnost. Odstavki opisujejo možne nevarnosti in vrste varoval, ki so lahko primerna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, ter opredeljujejo določene razmere, v katerih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Odstavki ne opisujejo vseh možnih okoliščin in razmerij, ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnost za neodvisnost. Podjetja in člani revizijskih skupin morajo ovrednotiti posledice podobnih, a različnih okoliščin in razmerij ter ugotoviti, ali se varovala, vključno s tistimi iz odstavkov 200.12 do 200.15, po potrebi lahko uporabijo za odpravo nevarnosti za neodvisnost ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 290.101 Odstavki 290.102 do 290.126 se sklicujejo na pomembnost finančnega deleža, posojila ali jamstva ali na bistvenost poslovnega razmerja. Za ugotavljanje, ali je tak delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna neto vrednost premoženja tega posameznika in njegovih najbližjih družinskih članov.

### **Finančni deleži**

- 290.102 Finančni delež pri naročniku revizije je lahko vzrok za nevarnost koristoljubja. Obstoje in bistvenost katere koli nastale nevarnosti sta odvisna od:
- a) vloge, ki jo ima oseba, imetnica finančnega deleža,
  - b) dejstva, ali je finančni delež posreden ali neposreden, in
  - c) pomembnosti finančnega deleža.
- 290.103 S finančnim deležem utegne razpolagati posrednik (na primer kolektivna naložbena shema, zapuščinski ali skrbniški sklad). Odločitev, ali so taki finančni deleži neposredni ali posredni, je odvisna od tega, ali ima koristnik nadzor nad naložbenim skladom ali možnost vplivanja na naložbene odločitve. Če obstaja nadzor nad naložbenim skladom ali možnost vplivanja na naložbene odločitve, opredeljuje ta kodeks tak finančni delež kot neposredni. Nasprotno pa, kadar koristnik finančnega deleža nima nadzora nad naložbenim skladom ali ne more vplivati na

naložbene odločitve, opredeljuje ta kodeks tak finančni delež kot posredni.

290.104 Če ima član revizijske skupine, njegov najožji družinski član ali podjetje neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije, bi nastala tako velika nevarnost koristoljubja, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato pri naročniku ne sme imeti neposrednega finančnega deleža ali pomembnega posrednega finančnega deleža noben član revizijske skupine, najožji družinski član te osebe ali podjetje.

290.105 Če član revizijske skupine ve, da ima njegov ožji družinski član neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije, nastane nevarnost koristoljubja. Bistvenost nevarnosti je odvisna od dejavnikov, kot sta:

- narava razmerja med članom revizijske skupine in ožjim družinskim članom ter
- pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so med drugim:

- ožji družinski član odtuji, kakor hitro je to izvedljivo, celoten finančni delež ali zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da ostanek deleža ni več pomemben;
- pregled dela člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- izločitev posameznika iz revizijske skupine.

290.106 Če ima član revizijske skupine, njegov najožji družinski član ali podjetje neposreden ali pomemben posreden finančni delež v organizaciji, ki ima kontrolni delež pri naročniku revizije, in je naročnik pomemben za organizacijo, je nastala tako velika nevarnost koristoljubja, da je ne bi mogla nobena varovala zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato takega

- finančnega deleža ne sme imeti noben član revizijske skupine, najožji družinski član te osebe ali podjetje.
- 290.107 Če ima pokojninski sklad podjetja neposreden ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije, nastane nevarnost koristoljubja. Bistvenost take nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 290.108 Če imajo v podružnici, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja storitve v zvezi z revizijo, drugi partnerji ali njihovi najožji družinski člani neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri tem naročniku revizije, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati te nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega niti taki partnerji niti njihovi najožji družinski člani ne smejo imeti nobenih takih finančnih deležev pri takem naročniku revizije.
- 290.109 Poslovalnica, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja storitve v zvezi z revizijo, ni nujno poslovalnica, ki ji je ta partner dodeljen. Zato je treba, če je partner, zadolžen za posel, lociran v drugi poslovalnici kot drugi člani revizijske skupine, strokovno presoditi, v kateri poslovalnici deluje partner v zvezi s tem poslom.
- 290.110 Če imajo drugi partnerji in vodilni uslužbenci, ki za naročnika revizije opravljajo nerevizijske storitve, razen tistih, ki imajo pri tem zanemarljivo vlogo, ali njihovi najožji družinski člani neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega niti tako osebje niti njihovi najožji družinski člani ne smejo imeti takih finančnih deležev pri naročniku revizije.
- 290.111 Kljub odstavkom 290.108 in 290.110 se upošteva, da finančni delež pri naročniku revizije, ki ga ima najožji družinski član
- a) partnerja, ki se nahaja v poslovalnici, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja storitve v zvezi z revizijo, ali
  - b) partnerja ali vodilnega uslužbenca, ki za naročnika revizije opravljajo nerevizijske storitve,

ne ogroža neodvisnosti, če izvira finančni delež iz njegovih pravic, ki izhajajo iz delovnega razmerja (na primer pokojninskih shem ali programov delniških opcij) in če se po potrebi uporabijo varovala za odpravo vsakršne nevarnosti, ki ogroža neodvisnost, ali za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Vendar pa mora najožji družinski član, če ima ali pridobi pravico do odtujitve finančnega deleža ali v primeru delniške opcije pravico do njene izpolnitve, finančno naložbo prodati ali jo kako drugače odtujiti, takoj ko je to izvedljivo.

290.112 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če ima podjetje ali član revizijske skupine ali najožji družinski član te osebe finančni delež v organizaciji, obenem pa ima tudi naročnik revizije finančni delež v tej organizaciji. Upošteva pa se, da neodvisnost ni ogrožena, če so ti finančni deleži nepomembni in naročnik revizije ne more pomembno vplivati na organizacijo. Če je tak delež pomemben za katero koli od strank in naročnik revizije lahko bistveno vpliva na organizacijo, ne bi moglo nobeno varovalo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme imeti takega finančnega deleža, vsaka oseba s takim finančnim deležem pa mora, preden postane članica revizijske skupine,

- a) finančni delež odtujiti ali
- b) odtujiti finančni delež v takem znesku, da preostali del ni več pomemben.

290.113 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če ima podjetje ali član revizijske skupine ali najožji družinski član te osebe finančni delež v organizaciji in če je znano, da ima v tej organizaciji finančni delež tudi član upravnega odbora ali uprave ali obvladujoči lastnik naročnika revizije. Obstoj in bistvenost katere koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- vloga osebe v revizijski skupini,
- ali je lastništvo organizacije zaprto v ozkem krogu ali široko razpršeno,
- ali daje delež lastniku možnost nadzora nad ali bistvenega vpliva na organizacijo in

- pomembnost finančnega deleža.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:

- izločitev člana revizijske skupine s takim finančnim deležem iz te skupine ali
- pregled dela člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

290.114 Kadar ima podjetje ali član revizijske skupine ali najožji družinski član take osebe kot skrbnik neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije, nastane nevarnost koristoljubja. Podobno nastane nevarnost koristoljubja, če imajo kot skrbniki neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije:

- a) partner v poslovalnici, v kateri partner, zadolžen za posel, opravlja storitve v zvezi z revizijo;
- b) drugi partnerji in vodilni uslužbenci, ki za naročnika revizije opravljajo nerevizijske storitve, razen tistih, ki imajo pri tem zanemarljivo vlogo, ali
- c) njihovi najožji družinski člani.

Zaradi tega je tak finančni delež dovoljeno imeti le, če:

- a) niti skrbnik niti njegov najožji družinski član niti podjetje niso koristniki skrbniškega sklada;
- b) delež, ki ga ima skrbniški sklad pri naročniku revizije, ni pomemben za skrbniški sklad;
- c) skrbniški sklad ne more bistveno vplivati na naročnika revizije;
- d) skrbnik, njegov najožji družinski član ali podjetje nimajo bistvenega vpliva na kakršno koli investicijsko odločitev, ki vključuje finančni delež pri naročniku revizije.

290.115 Člani revizijske skupine morajo ugotoviti, ali se pojavlja nevarnost koristoljubja zaradi kakršnega koli znanega

finančnega deleža pri naročniku revizije, ki ga imajo drugi posamezniki, kot so:

- a) partnerji in strokovni delavci podjetja, ki niso bili obravnavani v prejšnjih odstavkih, ali njihovi najožji družinski člani in
- b) posamezniki, ki so v tesnem osebnem razmerju s članom revizijske skupine.

Ali ti deleži ustvarjajo nevarnost koristoljubja, bo odvisno od dejavnikov, kot sta:

- organizacijska in poslovna struktura podjetja ter njegov sistem poročanja in
- narava razmerja med posameznikom in članom revizijske skupine.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:

- izločitev člana revizijske skupine s takim osebnim razmerjem iz te skupine;
- izključitev člana revizijske skupine iz vsega bistvenega odločanja v zvezi z revizijskim poslom;
- pregled dela člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

290.116 Če podjetje, ali partner, ali zaposleni v podjetju, ali najožji družinski član te osebe prejme, na primer z dedovanjem, darilom ali zaradi združitve, neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku revizije in po določbah tega razdelka takega deleža ne bi smel imeti, tedaj velja:

- a) če prejme delež podjetje, ga mora takoj odtujiti, če gre za neposreden finančni delež, ali pa mora odtujiti zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;
- b) če prejme delež član revizijske skupine ali njegov najožji družinski član, mora posameznik, ki je prejel finančni

delež, ta delež takoj odtujiti, če gre za neposreden finančni delež, ali odtujiti zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;

- c) če prejme delež posameznik, ki ni član revizijske skupine, ali njegov najožji družinski član, mora ta delež v najkrajšem možnem času odtujiti, če gre za neposreden finančni delež, ali odtujiti zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben; za čas, v katerem ta finančni delež še ni odtujen, pa je treba ugotoviti, ali so potrebna kakršna koli varovala.

290.117 Če se zgodi nenamerna kršitev določb tega razdelka, povezana s finančnim deležem pri naročniku revizije, ne bo veljalo, da ogroža neodvisnost, če:

- a) ima podjetje vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da se podjetju nemudoma javljajo vse kršitve, ki izhajajo iz nakupa, dedovanja ali drugih oblik pridobitve finančnega deleža pri naročniku revizije;
- b) so uveljavljeni ukrepi iz odstavkov 290.116(a) do 290.116(c);
- c) podjetje po potrebi uporablja druga varovala za zmanjšanje morebitnih preostalih nevarnosti na sprejemljivo raven; primera takih varoval sta:
  - pregled dela člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka ali
  - izključitev posameznika iz vsega bistvenega odločanja v zvezi z revizijskim poslom.

Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

### **Posojila in jamstva**

290.118 Kadar naročnik revizije, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo za posojilo članu revizijske skupine ali njegovemu najožjemu družinskemu članu ali podjetju, lahko to povzroči nevarnost za neodvisnost. Če posojilo ali jamstvo ni dano po običajnih posojilnih

postopkih, določilih in pogojih, bi nastala tako bistvena nevarnost koristoljubja, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato niti član revizijske skupine niti najožji družinski član te osebe niti podjetje ne sme sprejeti takega posojila ali jamstva.

290.119 Če naročnik revizije, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo podjetju po običajnih posojilnih postopkih, določilih in pogojih in je to pomembno za naročnika revizije ali podjetje, ki prejme posojilo, je mogoče uporabiti varovala za zmanjšanje nevarnosti koristoljubja na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je pregled opravljenega dela s strani računovodskega strokovnjaka iz podjetja v mreži, ki ni vključeno v revizijo in ni prejelo posojila.

290.120 Kadar naročnik revizije, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo članu revizijske skupine ali članu njegove najožje družine po običajnih posojilnih postopkih, določilih in pogojih, ne nastane nevarnost za neodvisnost. Takšna posojila so na primer hipotekarna posojila za stanovanjske nepremičnine, prekoračitve na bančnem računu, posojila za avtomobile in saldi na kreditnih karticah.

290.121 Če podjetje ali član revizijske skupine ali njegov najožji družinski član prejme posojilo ali jamstvo za takšno posojilo od naročnika revizije, ki ni banka ali podobna institucija, je nevarnost koristoljubja tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno tako za

a) podjetje ali člana revizijske skupine in njegovega najožjega družinskega člana kot za

b) naročnika revizije.

290.122 Podobno je, če podjetje ali član revizijske skupine ali njegov najožji družinski član dá posojilo ali jamstvo za takšno posojilo naročniku revizije, nevarnost koristoljubja tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno tako za

a) podjetje ali člana revizijske skupine in njegovega najožjega družinskega člana kot za

b) naročnika revizije.



290.123 Če ima podjetje ali član revizijske skupine ali njegov najožji družinski član depozite ali trgovalni račun pri naročniku revizije, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, neodvisnost ni ogrožena, če je depozit ali račun voden v skladu z normalnimi tržnimi pogoji.

### **Poslovna razmerja**

290.124 Tesno poslovno razmerje med podjetjem ali članom revizijske skupine ali njegovim najožjim družinskim članom ter naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom izvira iz poslovnih stikov ali skupnih finančnih interesov ter lahko povzroča nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja. Primeri takšnih razmerij so med drugim:

- finančni delež v skupnem podvigu z naročnikom revizije ali z obvladujočim lastnikom, članom upravnega odbora, članom uprave ali drugo osebo, ki za tega naročnika opravlja višje poslovodne naloge;
- dogovori o povezovanju ene ali več storitev ali proizvodov podjetja z eno ali več storitvami ali proizvodi naročnika revizije ter o trženju takega paketa s sklicevanjem na obe stranki;
- dogovori o distribuciji ali trženju, po katerih podjetje distribuira ali trži proizvode ali storitve naročnika revizije, ali pa naročnik revizije distribuira ali trži proizvode ali storitve podjetja.

Razen če je kakršen koli finančni delež nepomemben in je poslovno razmerje za podjetje in naročnika revizije ali njegovo poslovodstvo nebistveno, je nastala nevarnost tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato se poslovno razmerje ne sme skleniti, razen če je nebistveno in je finančni delež nepomemben, ali pa ga je treba skržiti na nebistveno raven ali ga prekiniti.

Če gre za člana revizijske skupine, je treba, razen če je tak finančni delež nepomemben in razmerje za to osebo nebistveno, takega posameznika izločiti iz revizijske skupine.

Če obstaja poslovno razmerje med najožjim družinskim članom člana revizijske skupine in med naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom, je treba bistvenost kakršne koli

nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.125 Poslovno razmerje, ki vključuje posest finančnega deleža s strani podjetja ali člana revizijske skupine ali njegovega najožjega družinskega člana pri lastniško zaprti organizaciji, v primeru, da ima naročnik revizije ali član upravnega odbora ali uprave tega naročnika ali katera koli skupina takih oseb tudi delež v tej organizaciji, ne ustvarja nevarnosti za neodvisnost, če:

- a) je poslovno razmerje nebistveno za podjetje, člana revizijske skupine in njegovega najožjega družinskega člana ter naročnika revizije;
- b) je finančni delež nepomemben za naložbenika ali skupino naložbenikov;
- c) finančni delež naložbeniku ali skupini naložbenikov ne omogoča obvladovanja lastniško zaprte organizacije.

290.126 Kadar podjetje ali član revizijske skupine ali njegov najožji družinski član kupi proizvode in storitve od naročnika revizije, na splošno ne nastane nevarnost za neodvisnost, če je transakcija opravljena v okviru običajnega poslovanja in po tržnih pogojih. Vendar pa so take transakcije lahko take vrste ali velikosti, da povzročajo nevarnost koristoljubja. Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- odprava ali zmanjšanje obsega transakcije ali
- izločitev takega posameznika iz revizijske skupine.

### **Družinska in osebna razmerja**

290.127 Družinska in osebna razmerja med članom revizijske skupine in članom upravnega odbora, članom uprave ali določenimi zaposlenimi (odvisno od njihove vloge) pri naročniku revizije utegnejo povzročiti nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Obstoj in bistvenost katerih koli nevarnosti sta odvisna od številnih dejavnikov, med drugim od nalog posameznika v revizijski skupini, vloge družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku revizije in tesnosti razmerja.

290.128 Če je najožji družinski član člana revizijske skupine

- a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
- b) zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje,

ali je bil na takem položaju v katerem koli delu obdobja, na katero se nanašajo računovodski izkazi ali revizijski posel, je nevarnosti za neodvisnosti mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven le z izločitvijo takega posameznika iz revizijske skupine. Tesnost takega razmerja je tolikšna, da nobena druga varovala ne bi mogla zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zato noben posameznik, ki ima tako razmerje, ne sme biti član revizijske skupine.

290.129 Kadar je član najožje družine člana revizijske skupine zaposlen pri naročniku revizije na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na finančni položaj, finančni izid ali denarne tokove naročnika, se pojavijo nevarnosti za neodvisnost. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta:

- položaj člana najožje družine pri naročniku in
- vloga zadevnega strokovnjaka v revizijski skupini.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- izločitev posameznika iz revizijske skupine;
- razporeditev nalog med člane revizijske skupine tako, da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovoren član njegove najožje družine.

290.130 Nevarnosti za neodvisnost se pojavijo, kadar je ožji družinski član člana revizijske skupine:

- član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
- zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje.

Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med članom revizijske skupine in njegovim ožjim družinskim članom;
- položaj ožjega družinskega člana pri naročniku in
- vloga zadevnega strokovnjaka v revizijski skupini.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- izločitev posameznika iz revizijske skupine ali
- razporeditev nalog med člane revizijske skupine tako, da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovoren njegov ožji družinski član.

290.131 Nevarnosti za neodvisnost se pojavijo, kadar ima član revizijske skupine tesno razmerje z osebo, ki ni najožji ali ožji družinski član, je pa član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje. Član revizijske skupine, ki ima tako razmerje, se mora posvetovati v skladu z usmeritvami in postopki podjetja. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med takim posameznikom in članom revizijske skupine,
- položaj tega posameznika pri naročniku in
- vloga strokovnjaka v revizijski skupini.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- izločitev strokovnjaka iz revizijske skupine;
- razporeditev nalog med člane revizijske skupine tako, da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovorna oseba, s katero ima strokovnjak tesno razmerje.

290.132 Nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastanejo zaradi osebnega ali družinskega razmerja med (a) partnerjem ali zaposlenim v podjetju, ki ni član revizijske skupine, in (b) članom upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposlenim na položaju, na katerem

lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje. Partnerji in zaposleni v podjetju, ki se zavedajo takih razmerij, se morajo posvetovati v skladu z usmeritvami in postopki podjetja. Obstoje in bistvenost katere koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim pri naročniku;
- medsebojno vplivanje med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in revizijsko skupino;
- položaj partnerja ali zaposlenega v podjetju in
- položaj zadevnega posameznika pri naročniku.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- razporeditev nalog partnerja ali zaposlenega tako, da se zmanjša kakršen koli morebitni vpliv na revizijski posel;
- pregled opravljenega revizijskega dela s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

290.133 Če se zgodi nenamerna kršitev določb tega razdelka v zvezi z družinskimi in osebnimi razmerji, se upošteva, da neodvisnost ni ogrožena, če:

- a) je podjetje vzpostavilo usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da mu zaposleni takoj sporočijo vsako kršitev, ki izhaja iz sprememb zaposlitvenega položaja njihovih najbližjih ali bližnjih družinskih članov ali iz drugih osebnih razmerij, ki ogrožajo neodvisnost;
- b) se nenamerna kršitev nanaša na najbližjega družinskega člana kakšnega člana revizijske skupine, ki postane član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje, in je zadevni strokovnjak izločen iz revizijske skupine;

- c) podjetje po potrebi uporabi druga varovala, da zmanjša preostalo nevarnost na sprejemljivo raven; primera takšnih varoval sta:
  - i. pregled dela člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
  - ii. izločitev takega strokovnjaka iz vsakega bistvenega odločanja v zvezi s poslom.

Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

### **Zaposlitev pri naročnikih revizije**

- 290.134 Nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja utegnejo nastati, če je bil član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje, prej član revizijske skupine ali partner podjetja.
- 290.135 Če se je nekdanji član revizijske skupine ali partner podjetja pridružil naročniku revizije na enega od takih položajev in če ostanejo med takim posameznikom in njegovim prejšnjim podjetjem pomembne povezave, bi bila nastala nevarnost tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega velja, da bi bila neodvisnost ogrožena, če bi se nekdanji član revizijske skupine ali partner podjetja pridružil naročniku revizije kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bi bistveno vplival na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje pripravilo mnenje, razen če:
- a) tak posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja, razen tistih, ki so zagotovljeni v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi, in noben znesek, ki ga podjetje dolguje posamezniku, ni pomemben za podjetje, in
  - b) tak posameznik ne sodeluje več ali ni videti, da bi še sodeloval pri poslovnih ali strokovnih dejavnostih podjetja.
- 290.136 Če se je nekdanji član revizijske skupine ali partner podjetja pridružil naročniku revizije na enega od takih položajev in med takim posameznikom in njegovim prejšnjim podjetjem ni nobene

bistvene povezave več, bosta obstoj in bistvenost vsakršne nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja odvisna od dejavnikov, kot so:

- položaj posameznika pri naročniku revizije,
- kakršno koli povezovanje posameznika z revizijsko skupino,
- čas, ki je potekel, odkar je bil posameznik član revizijske skupine ali partner podjetja, in
- nekdanji položaj posameznika v revizijski skupini ali v podjetju; ali je bil na primer odgovoren za redne stike s poslovodstvom naročnika ali s pristojnimi za upravljanje.

Bistvenost kakršnih koli nastalih nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takšnih varoval so:

- prilagoditev revizijskega načrta;
- dodelitev takih posameznikov v revizijsko skupino, ki imajo zadostne izkušnje v primerjavi s strokovnjakom, ki se je pridružil naročniku;
- pregled dela prejšnjega člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

290.137 Če se je nekdanji partner podjetja že prej pridružil organizaciji na enega od takih položajev in ta organizacija kasneje postane naročnik revizije pri podjetju, je treba bistvenost kakršne koli nevarnosti za neodvisnost ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.138 Nevarnost koristoljubja nastane, če je član revizijske skupine udeležen v revizijskem poslu in ve, da se bo ali se bo morda enkrat v prihodnosti pridružil naročniku revizije. Usmeritve in postopki podjetja morajo zahtevati od članov revizijske skupine, da obvestijo podjetje o zaposlitvenem dogovarjanju z naročnikom. Po prejemu takega obvestila je treba bistvenost nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- izločitev takega posameznika iz revizijske skupine,
- pregled vseh bistvenih presoj, ki jih je ta posameznik opravil v času, ko je sodeloval v skupini.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

290.139 Nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja nastanejo, če se ključni revizijski partner pridruži naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, kot:

- a) član upravnega odbora ali uprave organizacije ali
- b) zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Upošteva se, da bi bila neodvisnost ogrožena, razen če bi subjekt javnega interesa po tem, ko partner ni bil več ključni revizijski partner, izdal revidirane računovodske izkaze, ki se nanašajo na obdobje najmanj dvanajstih mesecev, zadevni partner pa nebi bil član revizijske skupine, ki je revidirala te računovodske izkaze.

290.140 Nevarnost ustrahovanja nastane, če se oseba, ki je bila v podjetju na vodilnem položaju kot višji ali poslovodni partner (izvršilni direktor ali temu enakovreden), pridruži naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, kot:

- a) zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov;
- b) član upravnega odbora ali uprave organizacije.

Upošteva se, da bi bila neodvisnost ogrožena, če ni minilo najmanj dvanajst mesecev, odkar je bil tak posameznik v podjetju višji ali poslovodni partner (izvršilni direktor ali temu enakovreden).

290.141 Upošteva se, da neodvisnost ni ogrožena, če zaradi poslovne povezave nekdanji ključni revizijski partner ali oseba, ki je bila v podjetju prej višji ali poslovodni partner, pride na položaj, ki je opisan v odstavkih 290.139 in 290.140, ter:

- a) ta oseba položaja ni sprejela zaradi načrtovane poslovne povezave;
- b) so bile vse ugodnosti in plačila, ki jih podjetje dolguje prejšnjemu partnerju, v celoti poravnane, razen tistih, ki so zagotovljene v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi, in ni noben znesek, ki ga partnerju dolguje podjetje, pomemben za podjetje;



- c) nekdanji partner ne sodeluje več ali ni videti, da bi še sodeloval pri poslovnih ali strokovnih dejavnostih podjetja;
- d) o položaju nekdanjega partnerja pri naročniku revizije je bila opravljena razprava s pristojnimi za upravljanje.

### **Začasne dodelitve osebja**

290.142 Če podjetje posodi osebje naročniku revizije, se utegne pojaviti nevarnost pregledovanja lastnega dela. Taka pomoč je možna, vendar le za kratek čas in pod pogojem, da osebje podjetja ni vključeno v:

- a) opravljanje tistih poslov, ki ne dajejo zagotovil in ki po tem razdelku niso dovoljeni, ali
- b) prevzemanje poslovodskih nalog.

Ne glede na okoliščine mora biti naročnik revizije odgovoren za razporejanje in nadzorovanje delovanja posojenega osebja.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takšnih varoval so:

- dodatno pregledovanja dela, ki ga je opravilo posojeno osebje;
- skrb, da posojeno osebje pri revizijskih nalogah ni povezano z vlogo, ki jo je imelo, ali delom, ki ga je opravilo med začasnim delovanjem pri naročniku revizije;
- izločitev posojenega osebja iz revizijske skupine.

### **Nedavna služba pri naročniku revizije**

290.143 Če je član revizijske skupine nedavno služboval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni pri naročniku revizije, lahko nastanejo nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. To bi se na primer lahko zgodilo, če bi moral član revizijske skupine ovrednotiti sestavine računovodskih izkazov, za katere je ta član revizijske skupine pripravil računovodske evidence, ko je delal pri naročniku revizije.

290.144 Če bi bil član revizijske skupine v obdobju, ki ga obravnava revizijsko poročilo, član upravnega odbora ali uprave pri

naročniku revizije ali zaposleni na položaju, na katerem bi lahko bistveno vplival na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, bi bila nastala nevarnost tako velika, da je ne bi mogla nobena varovala zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato takšni posamezniki ne smejo biti dodeljeni revizijski skupini.

290.145 Nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti se utegnejo pojaviti, če je bil član revizijske skupine pred obdobjem, ki ga obravnava revizijsko poročilo, član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Do takšnih nevarnosti lahko pride, če je na primer odločitev ali delo takega posameznika, opravljeno v obdobju, ko je bil zaposlen pri naročniku revizije, treba ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega revizijskega posla. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- položaj, ki ga je ta oseba imela pri naročniku revizije,
- čas, ki je potekel, odkar je ta oseba zapustila naročnika revizije, in
- vloga te osebe kot strokovnjaka v revizijski skupini.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je pregled dela, ki ga je opravil obravnavani posameznik kot član revizijske skupine.

#### **Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije**

290.146 Če opravlja partner ali zaposleni podjetja funkcijo člana upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije, sta nastali nevarnosti pregledovanja lastnega dela in koristoljubja tako bistveni, da ju nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato noben partner ali zaposleni podjetja ne sme opravljati funkcije člana upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije.

- 290.147 Položaj sekretarja družbe ima v različnih pravnih ureditvah različno vlogo. 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. Na splošno ta položaj pomeni tesno stopnjo povezanosti z organizacijo.
- 290.148 Če opravlja partner ali zaposleni podjetja funkcijo tajnika družbe pri naročniku revizije, sta nastali nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja na splošno tako bistveni, da ju nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Če je kljub odstavku 290.146 tako delovanje izrecno dovoljeno po lokalnih zakonih, strokovnih pravilih ali običajih, morajo biti ob predpostavki, da poslovodstvo sprejema vse ustrezne odločitve, naloge in dejavnosti omejene na take, ki so običajne in administrativne narave, kot je pripravljane zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja. V takih okoliščinah je treba bistvenost kakršne koli nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 290.149 Opravljanje običajnih administrativnih storitev za podporo funkcije sekretarja v družbi ali svetovalno delo v zvezi z administrativnimi zadevami sekretariata družbe na splošno ne ogroža neodvisnosti, dokler sprejema vse ustrezne odločitve poslovodstvo naročnika.

**Dolgotrajna povezanost vodstvenega osebja (vključno z menjavanjem partnerjev) z naročnikom revizije**

*Splošne določbe*

- 290.150 Nevarnosti domačnosti in koristoljubja nastaneta pri dolgotrajnem sodelovanju istega višjega osebja pri revizijskem poslu. Bistvenost teh nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:
- dolžina obdobja, ko je bil posameznik član revizijske skupine,
  - vloga posameznika v revizijski skupini,
  - struktura podjetja,
  - narava revizijskega posla,

- menjava sestave naročnikovega posloводства ter
- sprememba narave ali zapletenosti naročnikovih računovodskih in poročevalskih vprašanj.

Bistvenost teh nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takšnih varoval so:

- menjavanje višjega osebja v revizijski skupini;
- pregled opravljenega dela višjega osebja s strani računovodskega strokovnjaka, ki ni bil član revizijske skupine;
- redno neodvisno notranje ali zunanje ocenjevanje obvladovanja kakovosti pri poslu.

*Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa*

- 290.151 Pri reviziji subjekta javnega interesa posameznik ne sme biti ključni revizijski partner več kot sedem let. Po tem času taka oseba vsaj dve leti ne sme biti član delovne skupine za posel ali ključni revizijski partner za tega naročnika. V tem obdobju ta oseba ne sme sodelovati pri reviziji subjekta, opravljati ocenjevanja kakovosti posla, svetovati delovni skupini za posel ali naročniku glede strokovnih ali za panogo specifičnih vprašanj, transakcij ali dogodkov, ali drugače neposredno vplivati na izid posla.
- 290.152 Kljub odstavku 290.151 lahko ključni revizijski partnerji, katerih nadaljnje delo je izredno pomembno za kakovost revizije, v redkih primerih zaradi nepredvidenih okoliščin, na katere podjetje ne more vplivati, ostanejo še eno dodatno leto člani revizijske skupine, če je mogoče nevarnost za neodvisnost z uporabo varoval odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven. Ključni revizijski partner lahko na primer ostane v revizijski skupini največ za eno dodatno leto v okoliščinah, ko zaradi nepredvidenih dogodkov ni bila mogoča zahtevana zamenjava, na primer zaradi težke bolezni predvidenega partnerja, zadolženega za posel.
- 290.153 Dolgotrajna povezanost drugih partnerjev z naročnikom revizije, ki je subjekt javnega interesa, povzroča nevarnosti domačnosti in koristoljublja. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- čas trajanja povezanosti katerega koli partnerja z naročnikom revizije;
- morebiten vpliv posameznika na revizijsko skupino;
- narava, pogostost in obseg medsebojnih stikov posameznika in naročnikovega posloводства ali pristojnih za upravljanje.

Bistvenost teh nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- zamenjava partnerja, tako da ni več član te revizijske skupine, ali drugačna prekinitev partnerjeve povezanosti z naročnikom revizije ali
- redno neodvisno notranje ali zunanje ocenjevanje obvladovanja kakovosti pri poslu.

290.154 Če postane naročnik revizije subjekt javnega interesa, je treba pri določanju roka za zamenjavo upoštevati obdobje, v katerem je posameznik deloval kot ključni revizijski partner pri naročniku revizije pred časom, ko je naročnik postal subjekt javnega interesa. Če je posameznik deloval kot ključni revizijski partner pri naročniku revizije pet let ali manj pred časom, ko je naročnik postal subjekt javnega interesa, je obdobje, v katerem lahko posameznik nadaljuje delo za tega naročnika v isti vlogi, preden zapusti posel zaradi zamenjave, sedem let, zmanjšanih za število let, v katerih je deloval kot ključni revizijski partner. Če je posameznik deloval kot ključni revizijski partner pri naročniku revizije šest ali več let pred časom, ko je naročnik postal subjekt javnega interesa, sme ta partner nadaljevati delo za tega naročnika v isti vlogi še največ dve leti, preden se umakne zaradi zamenjave.

290.155 Če ima podjetje le malo oseb s potrebnim znanjem in izkušnjami, da bi bili lahko ključni revizijski partnerji za revizijo pri subjektu javnega interesa, menjavanje ključnih revizijskih partnerjev morda ni uporabno varovalo. Če je neodvisni regulator v ustrezni pravni ureditvi določil za take okoliščine oprostitev zamenjave partnerjev, lahko posameznik ostane v skladu s tako ureditvijo ključni revizijski partner več kot sedem let pod pogojem, da je regulator določil druga varovala, ki jih je treba uporabljati, na primer redne neodvisne zunanje preglede.

**Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizij**

- 290.156 Podjetja so običajno opravljala za svoje naročnike revizij vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil, so pa v skladu z njihovim znanjem in izkušnjami. Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, pa lahko ustvarja nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost podjetja ali članov revizijske skupine. Nastale nevarnosti so najpogostejše nevarnosti pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in zagovarjanja.
- 290.157 Nove razvojne usmeritve pri poslovanju, razvoj finančnih trgov in spremembe v informacijski tehnologiji onemogočajo sestavo popolnega seznama storitev, ki ne dajejo zagotovil in jih podjetje lahko opravlja za naročnika revizije. Če v tem razdelku ni izrecnih navodil o posamezni storitvi, ki ne daje zagotovila, je treba pri vrednotenju posebnih okoliščin uporabiti konceptualni okvir.
- 290.158 Preden podjetje sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovila, za naročnika revizije, je treba proučiti, ali lahko opravljanje takšne storitve povzroči nevarnost za neodvisnost. Pri vrednotenju bistvenosti kakršne koli nevarnosti, ki jo povzroča posamezna storitev, ki ne daje zagotovila, je treba upoštevati vsako nevarnost, za katero revizijska skupina upravičeno verjame, da je povzročena z opravljanjem drugih sorodnih storitev, ki ne dajejo zagotovila. Če je nastala tako velika nevarnost, da je z varovali ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, se storitev, ki ne daje zagotovila, ne sme opraviti.
- 290.159 Opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije lahko povzroči tako veliko nevarnost za neodvisnost, da je nobeno varovalo ne more odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven. Nenamerno opravljanje takšne storitve za povezano organizacijo, oddelek ali v zvezi z izločeno postavko računovodskega izkaza takega naročnika pa se lahko upošteva, da ne ogroža neodvisnosti, če so bile vse nevarnosti zmanjšane na sprejemljivo raven z dogovori, da takšno povezano organizacijo, oddelek ali izločeno postavko računovodskega izkaza revidira drugo podjetje ali da drugo podjetje ponovno opravi storitev, ki ne daje zagotovila, v obsegu, ki je potreben, da lahko prevzame odgovornost zanjo.

290.160 Podjetje lahko opravlja storitve, ki ne dajejo zagotovil in bi bile sicer z določbami tega razdelka omejene, za naslednje povezane organizacije naročnika revizije:

- a) organizacijo, ki ni naročnik revizije in neposredno ali posredno obvladuje naročnika revizije;
- b) organizacijo, ki ni naročnik revizije in ima neposreden finančni delež pri naročniku, če taka organizacija bistveno vpliva na naročnika in je finančni delež pri naročniku za to organizacijo pomemben;
- c) organizacijo, ki ni naročnik revizije in je pod skupnim obvladovanjem z naročnikom revizije;

če je mogoče utemeljeno sklepati, da (a) storitve ne povzročajo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ker izidi storitev ne bodo predmet revizijskih postopkov, in (b) se vse nevarnosti, ki jih povzroči opravljanje takih storitev, odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven z uporabo varoval.

291.161 Storitve, ki ne daje zagotovila in jo je podjetje opravilo za naročnika revizije, ki postane subjekt javnega interesa, ne ogroža njegove neodvisnosti, če:

- a) je predhodna storitev, ki ne daje zagotovila, opravljena v skladu z določbami tega razdelka, ki se nanašajo na naročnike revizij, ki niso subjekti javnega interesa;
- b) so storitve, ki jih ta razdelek ne dovoljuje za naročnike revizije, ki so subjekti javnega interesa, dokončane, preden naročnik postane subjekt javnega interesa ali, če je mogoče, kmalu potem;
- c) podjetje po potrebi uporabi varovala za odpravo vsake od nevarnosti za neodvisnost, ki jih je povzročila storitev, ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

#### *Odgovornost posloводства*

290.162 Posloводство organizacije opravlja mnoge dejavnosti v sklopu vodenja organizacije za čim večjo korist vseh udeleženi. Ni mogoče opredeliti vseh dejavnosti, za katere odgovarja posloводство. Vsekakor pa obsega odgovornost posloводства vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z bistvenimi odločitvami v zvezi s pridobivanjem,

razporejanjem in nadziranjem človeških, finančnih, materialnih in neopredmetenih virov.

290.163 Ali je za neko dejavnost odgovorno poslovodstvo, je odvisno od okoliščin in zahteva presojanje. Primeri nalog, za katere bi bilo običajno odgovorno poslovodstvo, so:

- določanje politik in strateških usmeritev;
- usmerjanje delovanja zaposlenih v organizaciji in prevzemanje odgovornosti zanje;
- odobravanje transakcij;
- odločanje o izvajanju priporočil podjetja ali drugih tretjih strank;
- prevzemanje odgovornosti za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja.

290.164 Vsakodnevne in administrativne dejavnosti ali dejavnosti za nebistvene zadeve na splošno ne štejejo za poslovske naloge. Izvajanje nebistvene transakcije, ki jo je poslovodstvo sicer odobrilo, ali spremljanje datumov za oddajo obveznih poročil in obveščanje naročnika revizije o teh datumih na primer niso poslovske naloge. Poleg tega tudi svetovanje in priporočila za pomoč poslovodstvu pri opravljanju njegovih nalog ne veljajo za poslovske naloge.

290.165 Če bi podjetje prevzelo kakšno poslovsko nalogo za naročnika revizije, bi nastale tako bistvene nevarnosti, da jih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Na primer odločanje o tem, katera priporočila podjetja je treba upoštevati, bi ustvarilo nevarnosti pregledovanja lastnega dela in koristoljubja. Prav tako povzroči prevzemanje poslovske naloge nevarnost domačnosti, ker se podjetje preveč poistoveti s pogledi in interesi poslovodstva. Zato podjetje ne sme prevzemati nobene poslovske naloge za naročnika revizije.

290.166 Da bi se izognili tveganju prevzemanja odgovornosti poslovodstva pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije, se mora podjetje prepričati, da je za



sprejemanje bistvenih presoj in odločitev, za katere mora biti odgovorno poslovodstvo, za ovrednotenje izidov storitve in za prevzemanje odgovornosti za ukrepe, potrebne v povezavi z izidi storitve, odgovoren eden od članov poslovodstva. To zmanjšuje tveganje, da bi podjetje nenamerno sprejemalo kakršne koli bistvene presoje ali odločitve v imenu poslovodstva. Tveganje se še dodatno zmanjša, če da podjetje naročniku priložnost, da sprejema presoje in odločitve na osnovi nepristranske in pregledne analize ter predstavitve problemov.

#### *Priprava računovodskih evidenc in izkazov*

##### Splošne določbe

290.167 Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. To vključuje odgovornost za:

- določanje ali spreminjanje vknjižb v dnevnik ali razporejanje vknjižb transakcij po kontih in
- pripravljane ali spreminjanje izvirnih dokumentov ali določanje izvirnih podatkov v elektronski ali drugačni obliki, s katerimi se dokazuje nastanek transakcij (na primer nabavna naročila, evidence izplačil plač in naročila kupcev).

290.168 Opravljanje računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije, kot je pripravljane računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, povzroča nevarnost pregledovanja lastnega dela, če kasneje isto podjetje revidira računovodske izkaze.

290.169 Proces revidiranja pa zahteva razgovore med podjetjem in poslovodstvom naročnika revizije, ki se med drugim lahko nanašajo na:

- uporabo računovodskih standardov ali usmeritev in zahteve po razkritjih v računovodskih izkazih;
- ustreznost finančnih in računovodskih kontrol ter metode, uporabljene pri določanju navedenih zneskov sredstev in obveznosti;
- predlaganje popravljalnih vknjižb v dnevnik.

Takšno ravnanje se upošteva kot normalna sestavina revidiranja in na splošno ne povzroča nevarnosti za neodvisnost.

290.170 Podobno utegne naročnik zahtevati strokovno pomoč podjetja pri zadevah, kot so razreševanje problemov v zvezi z usklajevanjem kontov ali proučevanje in zbiranje informacij za predpisano poročanje. Poleg tega bi lahko naročnik želel strokovno svetovanje o računovodskih vprašanjih, kot je pretvorba obstoječih računovodskih izkazov po enem okviru računovodskega poročanja v drug okvir (na primer zaradi uskladtve z računovodskimi usmeritvami v skupini ali zaradi prehoda na drug okvir računovodskega poročanja, kot so Mednarodni standardi računovodskega poročanja). Takšne storitve na splošno ne povzročajo nevarnosti za neodvisnost, če podjetje ne prevzame odgovornosti posloводства naročnika.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

290.171 Podjetje lahko opravlja storitve v zvezi s pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, kadar so storitve rutinske ali avtomatske in dokler je mogoče vsakršno nevarnost pregledovanja lastnega dela zmanjšati na sprejemljivo raven. Takšne storitve so na primer:

- pripravljanje plačilne liste na podlagi izvirnih podatkov naročnika;
- knjiženje transakcij, za katere je naročnik določil ali odobril ustrezno razvrstitev po kontih;
- knjiženje poslov v glavno knjigo po kodah naročnika;
- knjiženje postavk, ki jih je odobril naročnik, v bruto bilanco;
- pripravljanje računovodskih izkazov na podlagi informacij v bruto bilanci.

V vseh primerih je treba ovrednotiti bistvenost kakršne koli nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- dogovor, po katerem takšnih storitev ne opravlja član revizijske skupine;
- zadolžitev partnerja ali višjega člana osebja z ustreznim strokovnim znanjem, ki ni član revizijske skupine, da pregleda opravljeno delo, če take storitve opravlja član revizijske skupine.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- 290.172 Podjetje ne sme, razen v izrednih razmerah, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, opravljati nobene računovodske ali knjigovodske storitve, tudi ne pripravljati plačilne liste, ali pripravljati računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ali računovodskih informacij, ki so podlaga za računovodske izkaze.
- 290.173 Kljub odstavku 290.172 pa lahko podjetje opravlja računovodske ali knjigovodske storitve, vključno s pripravo plačilne liste in pripravo računovodskih izkazov ali drugih računovodskih informacij rutinske ali mehanske narave za posebne oddelke ali povezane organizacije naročnika revizije, ki je organizacija javnega interesa, če osebe, ki opravlja te storitve, ni v revizijski skupini in če:
- a) so posebni oddelki ali povezane organizacije, za katere se storitve opravljajo, skupaj nepomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
  - b) se storitve nanašajo na zadeve, ki so skupaj nepomembne za računovodske izkaze posebnega oddelka ali povezane organizacije.

Izredne razmere

- 290.174 Računovodske in knjigovodske storitve, ki sicer po tem razdelku, niso dovoljene, se lahko opravljajo za naročnike revizij v izrednih ali drugih neobičajnih razmerah, ko naročnik revizije ne more ravnati drugače. To se utegne zgoditi, kadar (a) ima le podjetje potrebne vire in dovolj dobro pozna naročnikove sisteme in postopke, da lahko pomaga naročniku pravočasno pripraviti njegove računovodske evidence in računovodske izkaze, in (b) bi omejitev zmožnosti podjetja, da opravi storitve, povzročila bistvene težave naročniku (na primer zaradi neizpolnjevanja zahtev za predpisano poročanje). V takih razmerah morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:
- a) osebe, ki opravljajo storitve, niso članice revizijske skupine;
  - b) storitve se opravljajo le v kratkem obdobju ter naj bi se ne ponavljale;

- c) o razmerah se opravi razprava s pristojnimi za upravljanje.

*Storitve ocenjevanja vrednosti*

Splošne določbe

290.175 Ocenjevanje vrednosti obsega pripravo predpostavk o prihodnjem razvoju, uporabo primernih metodologij in tehnik ter povezovanje obojega, da se izračuna vrednost ali razpon vrednosti za sredstvo, obveznost ali podjetje kot celoto.

290.176 Opravljanje storitev ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije utegne povzročiti nevarnost pregledovanja lastnega dela. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- ali bo ocenjevanje vrednosti pomembno vplivalo na računovodske izkaze;
- obseg vključevanja naročnika v določanje in odobravanje metodologije ocenjevanja vrednosti in v druge bistvene zadeve za presojo;
- razpoložljivost uveljavljenih metodologij in strokovnih usmeritev;
- za postavko značilna stopnja subjektivnosti pri ocenjevanju vrednosti na osnovi standardov in uveljavljenih metodologij;
- zanesljivost in obseg podatkov, ki so osnova za ocenjevanje;
- stopnja odvisnosti od takšnih prihodnjih dogodkov, ki bi lahko povzročili bistveno spremembo zneskov, vključenih v ocenjevanje;
- obseg in jasnost razkritij v računovodskih izkazih.

Bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- pregled opravljenega dela pri reviziji ali pri ocenjevanju vrednosti s strani računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve ocenjevanja;

- sklenitev dogovora, po katerem osebje, ki opravlja take storitve, ne sodeluje pri revizijskem poslu.

290.177 Določena ocenjevanja vrednosti ne vključujejo visoke stopnje subjektivnosti. Tak je lahko primer, kadar so temeljne predpostavke določene z zakonom ali drugim predpisom ali pa so splošno priznane ter kadar predvidene tehnike in metodologije temeljijo na splošno priznanih standardih ali pa so predpisane z zakonom ali drugim predpisom. V takih okoliščinah se verjetno izidi ocenjevanja vrednosti, ki bi ga opravili dve stranki ali več, ne bi pomembno razlikovali.

290.178 Če je podjetje zaproseno, da opravi ocenjevanje vrednosti kot pomoč naročniku revizije pri izpolnjevanju obvez v zvezi z davčnim poročanjem ali za namene davčnega načrtovanja in izidi ocenjevanja vrednosti ne bodo neposredno vplivali na računovodske izkaze, veljajo določbe iz odstavka 290.191.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

290.179 Če pri naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, ocenjevanje vrednosti pomembno vpliva na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, in je ocenjevanje vrednosti zahtevalo znatno stopnjo subjektivnosti, ne bi mogla nobena varovala zmanjšati nevarnosti pregledovanja lastnega dela na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme opravljati take storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

290.180 Podjetje ne sme opravljati storitev ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi imele ocene vrednosti vsaka zase ali vse skupaj pomemben učinek na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

*Davčne storitve*

290.181 Davčne storitve obsegajo širok razpon storitev, ki so med drugim:

- priprava davčnih napovedi,

- obračuni davkov za potrebe računovodskih vknjižb,
- davčno načrtovanje in drugo svetovanje v zvezi z davki,
- pomoč pri razreševanju davčnih sporov.

Čeprav so davčne storitve, ki jih podjetje opravlja za naročnika revizije, obravnavane ločeno pod navedenimi naslovi, so v praksi pogosto medsebojno povezane.

290.182 Opravljanje določenih davčnih storitev ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja. Obstoj in bistvenost vsake nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- sistem, s katerim davčni organi določajo in urejajo obravnavane davke, in vloga podjetja v tem procesu;
- zapletenost ustreznega davčnega režima in stopnja potrebne presoje pri njegovem izvajanju;
- posamezne značilnosti posla;
- raven strokovnega znanja v zvezi z davki, ki ga imajo zaposleni pri naročniku.

#### Priprava davčnih napovedi

290.182 Storitve priprave davčnih napovedi obsegajo pomoč naročnikom pri izpolnjevanju njihovih obveznosti davčnega poročanja, s tem da se zberejo in uredijo informacije, vključno z zneski davčne obveznosti (običajno na standardnih obrazcih), ki jih je treba predložiti pristojnim davčnim organom. Take storitve vključujejo tudi svetovanje v zvezi z obravnavo davčnih napovedi za pretekle posle in odzivanjem v imenu naročnika na zahteve davčnih organov za dodatne informacije in analize (vključno s pripravo pojasnil o uporabljenem pristopu in s strokovno podporo zanj). Storitve priprave davčnih napovedi na splošno temeljijo na informacijah iz preteklosti ter v načelu vključujejo analizo in predstavitev teh informacij iz preteklosti v skladu z obstoječo davčno zakonodajo, vključno s precedenčnimi primeri in uveljavljeno prakso. Davčne napovedi gredo nato skozi razne preglede in postopke odobritve, ki so s stališča davčnih organov primerni. Zato opravljanje takšnih storitev na splošno ne pomeni nevarnosti za neodvisnost, če poslovodstvo

prevzame odgovornost za davčne napovedi vključno z vsemi sprejetimi bistvenimi presojami.

Obračuni davkov za potrebe računovodskih vknjižb

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

290.184 Priprava izračunov tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) za naročnika revizije za potrebe priprave računovodskih vknjižb, ki jih bo podjetje nato revidiralo, ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od:

- a) zapletenosti ustreznega davčnega zakona in drugih predpisov ter stopnje potrebne presoje pri njihovem izvajanju;
- b) ravni strokovnega znanja v zvezi z davki, ki ga imajo zaposleni pri naročniku;
- c) pomembnosti zneskov za računovodske izkaze.

Po potrebi je treba uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- za opravljanje storitve se uporabijo računovodski strokovnjaki, ki niso člani revizijske skupine;
- če storitev opravlja član revizijske skupine, pregleda obračune davkov partner ali višji član osebja z ustreznim strokovnim znanjem, ki ni član revizijske skupine;
- pridobitev nasveta glede storitve od zunanjega davčnega strokovnjaka.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

290.185 Razen v izrednih razmerah podjetje ne sme za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, pripravljati obračunov tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) za potrebe priprave računovodskih vknjižb, ki so pomembne za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

290.186 Priprava obračunov tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) za naročnika revizije za potrebe priprave

računovodskih vknjižb, ki bi sicer po določbah tega razdelka ne bila dovoljena, se lahko za naročnika revizije opravi v izrednih ali drugih neobičajnih razmerah, če naročnik revizije ne more ukrepati drugače. To se utegne zgoditi, kadar (a) ima le podjetje potrebne vire in dovolj dobro pozna naročnikove sisteme in postopke, da lahko pomaga naročniku pravočasno pripraviti njegove obračune tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) in (b) bi omejitev zmožnosti podjetja, da opravi storitve, povzročila bistvene težave naročniku (na primer zaradi neizpolnjevanja zahtev za predpisano poročanje). V takih razmerah morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) osebe, ki opravljajo storitve, niso člani revizijske skupine;
- b) storitve se opravljajo le v kratkem obdobju ter naj bi se ne ponavljale;
- c) o razmerah se opravi razprava s pristojnimi za upravljanje.

Davčno načrtovanje in drugo svetovanje v zvezi z davki

290.187 Davčno načrtovanje in drugo svetovanje v zvezi z davki obsega širok razpon storitev, kot je svetovanje naročniku, kako naj organizira svoje posle, da bo davčno učinkovit, ali svetovanje o uporabi novih davčnih zakonov ali drugih predpisov.

290.188 Kadar svetovanje vpliva na zadeve, ki se odražajo v računovodskih izkazih, lahko nastopi nevarnost pregledovanja lastnega dela. Obstoj in bistvenost katere koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- stopnja subjektivnosti, ki je potrebna za določitev ustreznega ravnanja pri davčnem svetovanju, povezanem z računovodskimi izkazi;
- obseg, do katerega izidi davčnega svetovanja pomembno vplivajo na računovodske izkaze;
- ali je uspešnost davčnega svetovanja odvisna od računovodske obravnave in predstavitve v računovodskih izkazih, pri čemer obstaja dvom, da je računovodska obravnava ali predstavitev ustrezna glede na primeren okvir računovodskega poročanja;



- raven strokovnega znanja v zvezi z davki, ki ga imajo zaposleni pri naročniku;
- obseg, do katerega je davčno svetovanje podprto z zakoni in drugimi predpisi, drugimi precedenčnimi primeri ali ustaljeno prakso;
- ali je davčna obravnava podprta z neuradnimi pravili ali jo je davčni organ kako drugače odobril pred pripravo računovodskih izkazov.

Če se na primer storitve davčnega načrtovanja ali druge davčne svetovalne storitve opravljajo z jasno podporo stališč davčnega organa ali drugih precedenčnih primerov, uveljavljene prakse ali na osnovi davčnih zakonov na način, ki utegne biti prevladujoč, to na splošno ne povzroča nevarnosti za neodvisnost.

290.189 Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- uporaba računovodskih strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitev;
- uporaba davčnega strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju davčne storitve, da svetuje revizijski skupini o tej storitvi in pregleda njeno obravnavo v računovodskih izkazih;
- pridobitev nasveta o storitvi pri zunanjem davčnem strokovnjaku;
- pridobitev predhodne odobritve ali nasveta pri davčnem organu.

290.190 Kadar je uspešnost davčnega svetovanja odvisna od posebne računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih in:

- a) revizijska skupina upravičeno dvomi v primernost take računovodske obravnave ali predstavitve v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- b) bo imel izid ali bodo imele posledice davčnega svetovanja pomemben vpliv na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

bi bila nevarnost pregledovanja lastnega dela tako velika, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo

raven. Zato podjetje za naročnika revizije ne sme opravljati takega davčnega svetovanja.

290.191 Pri opravljanju davčnih storitev za naročnika revizije utegne biti podjetje zaproseno, da opravi ocenjevanje vrednosti kot pomoč naročniku za izpolnjevanje obveznosti davčnega poročanja ali za potrebe davčnega načrtovanja. Kadar bo izid ocenjevanja vrednosti neposredno vplival na računovodske izkaze, bo treba uporabiti določbe iz odstavkov 290.175 do 290.180, ki se nanašajo na storitve ocenjevanja vrednosti. Kadar se izvaja ocenjevanje vrednosti samo za davčne potrebe in izid ocenjevanja vrednosti ne bo neposredno vplival na računovodske izkaze (to pomeni, da na računovodske izkaze vplivajo samo računovodske vknjižbe v zvezi z davki), to na splošno ne bi povzročilo nevarnosti za neodvisnost, če je tak vpliv na računovodske izkaze nepomemben ali če je ocenjevanje vrednosti podvrženo zunanjemu pregledu davčnega ali podobnega regulativnega organa. Če ocenjevanje vrednosti ni podvrženo takemu zunanjemu pregledu in je vpliv izida pomemben za računovodske izkaze, sta obstoj in bistvenost vsake nastale nevarnosti odvisna od dejavnikov, kot sta:

- obseg, do katerega metodologijo ocenjevanja vrednosti podpirajo davčna zakonodaja ali drugi predpisi, drugi precedenčni primeri ali uveljavljena praksa, in stopnja subjektivnosti, ki je povezana z ocenjevanjem vrednosti;
- zanesljivost in količina podatkov, na katerih temelji ocenjevanje.

Bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- uporaba računovodskih strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitev;
- uporaba strokovnjaka, da pregleda delo pri reviziji ali izid davčne storitve;
- pridobitev predhodne odobritve ali nasveta pri davčnem organu.

Pomoč pri razreševanju davčnih sporov

290.192 Nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja lahko nastopi, če podjetje zastopa naročnika revizije pri

razreševanju davčnega spora, potem ko je davčni organ obvestil naročnika, da je zavrnil naročnikove utemeljitve o določenem vprašanju, in je davčni organ ali naročnik predal zadevo v odločanje po formalnem postopku, na primer pred razsodiščem ali sodiščem. Obstoj in bistvenost vsake nastale nevarnosti sta odvisna od dejavnikov, kot so:

- ali je podjetje dalo nasvet, ki je predmet davčnega spora;
- obseg, do katerega bo izid spora pomembno vplival na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- obseg, do katerega zadevo podpirajo davčna zakonodaja ali drugi predpisi, drugi precedenčni primeri ali uveljavljena praksa;
- ali je sodna obravnava javna;
- vloga, ki jo ima pri razrešitvi spora poslovodstvo.

Bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- uporaba računovodskih strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitev;
- uporaba davčnega strokovnjaka, ki ni bil udeležen pri opravljanju davčne storitve, da svetuje revizijski skupini o teh storitvah in pregleduje njihovo obravnavo v računovodskih izkazih;
- pridobitev nasveta o teh storitvah pri zunanjem davčnem strokovnjaku.

290.193 Kadar vključujejo davčne storitve nastopanje v vlogi zagovornika naročnika revizije pred javnim razsodiščem ali sodiščem pri razreševanju davčne zadeve in so obravnavani zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, bi bila nastala nevarnost zagovarjanja tako velika, da je nobena varovala ukrepi ne bi mogla odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje za naročnika revizije ne sme opravljati take vrste storitve. Kaj predstavlja »javno razsodišče ali sodišče«, je treba opredeliti v skladu s tem, kako potekajo obravnave v povezavi z davčnimi postopki v posamezni pravni ureditvi.

290.194 Vendar pa ni zadržkov, da podjetje ne bi imelo pri naročniku revizije trajne vloge svetovalca (na primer, da odgovarja na posebna zaprosila za informacije, daje poročila ali priča o opravljenem delu ali da pomaga naročniku pri analiziranju davčnih vprašanj) v zvezi z zadevo, ki je v obravnavi na javnem razsodišču ali sodišču.

#### *Storitve notranjega revidiranja*

##### *Splošne določbe*

290.195 Obseg in cilji notranjega revidiranja so lahko zelo različni in so odvisni od velikosti in strukture organizacije ter od zahtev posloводства in pristojnih za upravljanje. Dejavnosti notranjega revidiranja lahko obsegajo:

- spremljanje notranjega kontroliranja – pregledovanje kontrol, spremljanje njihovega delovanja in dajanje priporočil o njihovih izpopolnitvah;
- proučevanje računovodskih in poslovnih informacij – pregledovanje uporabljenih načinov za določanje, merjenje, razvrščanje in sporočanje računovodskih in poslovnih informacij ter ciljno poizvedovanje o posameznih postavkah, vključno s preizkušanjem poslov, saldov in postopkov;
- pregledovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovnih dejavnosti, vključno z neračunovodskimi dejavnostmi organizacije;
- pregledovanje upoštevanja zakonov, drugih predpisov in notranjih pravil, usmeritev in navodil posloводства ter drugih notranjih zahtev.

290.196 Storitve notranjega revidiranja vključujejo pomoč naročniku revizije pri opravljanju njegovih dejavnosti notranjega revidiranja. Opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela in s tem grožnjo za neodvisnost, če podjetje uporabi delo notranje revizije pri kasnejši zunanji reviziji. Opravljanje znatnega dela naročnikovih dejavnosti notranjega revidiranja poveča možnost, da bo osebje podjetja z opravljanjem teh storitev prevzelo kakšno odgovornost posloводства. V takem primeru bi bila nastala nevarnost tako velika, da je nobena varovala ne bi mogla

zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato osebje podjetja ne sme prevzeti nobene odgovornosti posloводства, kadar opravlja storitve notranjega revidiranja za naročnika revizije.

290.197 Primeri storitev notranjega revidiranja, ki vključujejo prevzemanje odgovornosti posloводства, so:

- a) določanje usmeritev notranjega revidiranja ali strateško vodenje dejavnosti notranjega revidiranja;
- b) vodenje in prevzemanje odgovornosti za ukrepe zaposlenih v službi notranjega revidiranja;
- c) odločanje o tem, katera priporočila notranjega revidiranja je treba upoštevati;
- d) poročanje v imenu posloводства pristojnim za upravljanje o izidih dejavnosti notranjega revidiranja;
- e) opravljanje postopkov, ki so del notranjega kontroliranja, kot na primer pregledovanje in odobravanje sprememb pravic dostopa do podatkov zaposlenih;
- f) prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- g) opravljanje storitev notranjega revidiranja, poverjenih zunanjemu izvajalcu, ki obsegajo vse ali znaten del dejavnosti notranjega revidiranja, pri čemer je podjetje odgovorno za določitev obsega del notranjega revidiranja in utegne biti odgovorno za eno ali več zadev iz točk (a)–(f).

290.198 Da bi se podjetje izognilo prevzemanju poslovodskih odgovornosti, sme opravljati storitve notranjega revidiranja za naročnika revizije samo, če se je prepričalo, da:

- a) naročnik določi primerno in pristojno osebo, po možnosti v višjem poslovodstvu, ki je ves čas odgovorna za dejavnosti notranjega kontroliranja in priznava svojo odgovornost za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- b) naročnikovo poslovodstvo ali pristojni za upravljanje pregledujejo, ocenjujejo in odobravajo obseg, tveganje in pogostnost storitev notranjega revidiranja;

- c) naročnikovo poslovodstvo ovrednoti ustreznost storitev notranjega revidiranja in ugotovitve, ki izhajajo iz opravljanja teh storitev;
- d) naročnikovo poslovodstvo ovrednoti priporočila, ki izhajajo iz storitev notranjega revidiranja, odloči, katera priporočila bo upoštevalo, in nadzira njihovo izvajanje;
- e) naročnikovo poslovodstvo poroča pristojnim za upravljanje o bistvenih ugotovitvah in priporočilih, ki izhajajo iz storitev notranjega revidiranja.

290.199 Kadar podjetje uporablja delo notranjega revidiranja, MSR zahtevajo, da se opravijo postopki za ovrednotenje primernosti tega dela. Če podjetje sprejme posel za opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije in bodo izidi teh storitev uporabljeni pri opravljanju zunanje revizije, nastopi nevarnost pregledovanja lastnega dela zaradi možnosti, da bo revizijska skupina uporabila izide storitev notranjega revidiranja, ne da bi jih ustrezno ovrednotila ali ne da bi uporabila enako raven poklicne nezaupljivosti, kot jo uporabi, če opravljajo delo notranjega revidiranja osebe, ki niso člani podjetja. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- pomembnost zadevnih zneskov v računovodskih izkazih;
- tveganje napačne navedbe v uradnih trditvah v zvezi z zadevnimi zneski v računovodskih izkazih in
- stopnja zanašanja na storitve notranjega revidiranja.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je uporaba strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve notranjega revidiranja.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

290.200 Pri naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, podjetje ne sme opravljati storitev notranjega revidiranja, ki se nanašajo na:

- a) bistveni del notranjih kontrol nad računovodskim poročanjem;

- b) finančno-računovodske sisteme, ki zagotavljajo informacije, ki so posamič ali skupaj bistvene za naročnikove računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- c) zneske ali razkritja, ki so posamič ali skupaj bistveni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

#### *Storitve za sisteme informacijske tehnologije*

##### *Splošne določbe*

- 290.201 Storitve v zvezi s sistemi informacijske tehnologije (IT) vključujejo oblikovanje ali vzpostavitev sistemov s strojno ali programsko opremo. Sistemi lahko združujejo izvirne podatke, oblikujejo del notranjega kontroliranja nad računovodskim poročanjem ali dajejo informacije, ki vplivajo na računovodske evidence ali računovodske izkaze, ali pa niso povezani z računovodskimi evidencami naročnika revizije, z notranjim kontroliranjem nad računovodskim poročanjem ali računovodskimi izkazi. Opravljanje sistemskih storitev lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, odvisno od narave storitev in lastnosti sistemov informacijske tehnologije (IT).
- 290.202 Za naslednje storitve v zvezi s sistemi IT velja, da ne ustvarjajo nevarnosti za neodvisnost, če osebe podjetja ne prevzame kakšne poslovodske odgovornosti:
- a) oblikovanje ali vzpostavitev sistemov IT, ki se ne nanašajo na notranje kontroliranje ali računovodsko poročanje;
  - b) oblikovanje ali vzpostavitev sistemov IT, ki ne zagotavljajo informacij, ki predstavljajo bistveni del računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov;
  - c) vzpostavitev serijske programske opreme za računovodenje ali za poročanje o računovodskih informacijah, ki ni bila razvita v podjetju, če je bila prilagoditev za potrebe kupca nebitvena;
  - d) ovrednotenje in priprava priporočil za sistem, ki ga je oblikoval, vzpostavil ali za katerega delovanje je skrbel drug ponudnik storitev ali naročnik.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

- 290.203 Opravljanje storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela, če vključuje oblikovanje ali vzpostavitev sistemov IT, ki (a) predstavljajo bistveni del notranjega kontroliranja nad računovodskim poročanjem ali (b) dajejo informacije, ki so bistvene za naročnikove računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 290.204 Nevarnost pregledovanja lastnega dela je preveč pomembna, da bi bile takšne storitve dovoljene, razen če so uporabljena ustrezna varovala, ki zagotavljajo, da naročnik:
- a) prizna svojo odgovornost za vzpostavitev in spremljanje sistema notranjih kontrol;
  - b) določi primerno in pristojno osebo, po možnosti v višjem poslovodstvu, da sprejema vse poslovodske odločitve, povezane z vzpostavitvijo in delovanjem sistema strojne in programske opreme;
  - c) sprejema vse poslovodske odločitve glede vzpostavitve in delovanja sistema;
  - d) ovrednoti primernost in izide vzpostavitve in delovanja sistema ter
  - e) odgovarja za delovanje sistema (strojne in programske opreme) ter za podatke, ki jih sistem uporablja ali daje.
- 290.205 Glede na stopnjo zanašanja na posamezne sisteme IT pri reviziji je treba presoditi, ali naj take storitve, ki ne dajo zagotovil, opravlja le osebje, ki ne sodeluje v revizijski skupini in ki poroča drugim v podjetju. Bistvenost kakršne koli preostale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je pregled dela pri reviziji ali storitvi, ki ne daje zagotovila, s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- 290.206 Kadar je naročnik revizije subjekt javnega interesa, podjetje ne sme opravljati storitev, ki vključujejo vzpostavitev ali delovanje sistemov IT, ki (a) predstavljajo bistveni del notranjega kontroliranja nad računovodskim poročanjem ali (b) dajejo informacije, ki so bistvene za naročnikove



računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

*Storitve podpore pri pravdah*

- 290.207 Storitve podpore pri pravdah so lahko na primer nastopanje kot izvedenska priča, izračunavanje ocenjenih škod ali drugih zneskov, ki utegnejo postati terjatve oziroma obveznosti kot posledica pravde ali drugega pravnega spora, ter pomoč pri urejanju in obnovi dokumentov. Te storitve utegnejo povzročiti nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja.
- 290.208 Če opravlja podjetje storitev podpore pri pravdah za naročnika revizije in storitev vključuje ocenjevanje škod ali drugih zneskov, ki vplivajo na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, je treba spoštovati določbe v zvezi s storitvami ocenjevanja vrednosti v odstavkih 290.175 do 290.180. V primeru drugih storitev podpore pri pravdah je treba bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

*Pravne storitve*

- 290.209 Za namen tega razdelka so pravne storitve opredeljene kot vse storitve, za katere mora imeti oseba, ki jih opravlja, bodisi dovoljenje za nastopanje pred pristojnimi sodišči, pri katerih morajo biti opravljene, bodisi zahtevano pravno izobrazbo za opravljanje odvetniškega poklica. Take pravne storitve lahko glede na pravno ureditev obsegajo širok razpon raznovrstnih storitev, ki zajemajo tako podjetniške kot komercialne storitve naročnikom, na primer sestavljanje pogodb, svetovanje pri pravdah, združitvah in prevzemih ter podporo in pomoč notranjim pravnim oddelkom naročnika. Opravljanje pravnih storitev za organizacijo, ki je naročnik revizije, lahko povzroči tako nevarnost pregledovanja lastnega dela kot nevarnost zagovarjanja.
- 290.210 Pravne storitve, ki pomagajo naročniku revizije pri izvedbi določenega posla (na primer sestavljanje pogodbe, pravno svetovanje, skrbni pravni pregled in reorganizacija), lahko povzročijo nevarnost pregledovanja lastnega dela. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava storitve;
- ali opravlja storitev član revizijske skupine in
- pomembnost vsake zadeve za računovodske izkaze naročnika.

Bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:

- uporabo strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje pravne storitve;
- dodelitev strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju pravne storitve, da svetuje revizijski skupini glede pravne storitve in pregleda obravnavanje vseh učinkov na računovodske izkaze.

290.211 Nastopanje v vlogi zagovornika za naročnika revizije pri razreševanju spora ali v pravdi, kadar so obravnavani zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, bi ustvarilo tako veliko nevarnost pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, da jo nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme opravljati take vrste storitev za naročnika revizije.

290.212 Če je podjetje zaproseno, da nastopi v vlogi zagovornika naročnika revizije pri razreševanju spora ali v pravdi, kadar obravnavani zneski niso pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, mora ovrednotiti bistvenost vsake od nastalih nevarnosti zagovarjanja in pregledovanja lastnega dela ter po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:

- uporabo strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje pravne storitve;
- dodelitev strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju pravne storitve, da svetuje revizijski skupini glede pravne storitve in pregleda obravnavanje vseh učinkov na računovodske izkaze.

290.213 Imenovanje partnerja ali drugega zaposlenega v podjetju za splošnega svetovalca za pravne zadeve pri naročniku revizije bi

povzročilo tako bistveni nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, da ju nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Položaj splošnega svetovalca je navadno višji poslovodski položaj s široko odgovornostjo za pravne zadeve družbe, zato ne sme noben član podjetja sprejeti take zadolžitve za naročnika revizije.

### *Storitve zaposlovanja*

#### Splošne določbe

290.214 Opravljanje storitev zaposlovanja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnosti pregledovanja lastnega dela, domačnosti ali ustrahovanja. Obstoj in bistvenost vsake nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot sta:

- narava zahtevane pomoči in
- vloga osebe, ki jo je treba zaposliti.

Bistvenost kakršne koli nastale nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Vsekakor podjetje ne sme prevzeti nobene odgovornosti posloводства, vključno z vlogo pogajalca v imenu naročnika, ter mora odločitev o zaposlitvi prepustiti naročniku.

Podjetje lahko na splošno opravlja storitve, kot so na primer pregledovanje strokovnih kvalifikacij določenega števila kandidatov ter dajanje nasvetov o njihovi primernosti za delovno mesto. Poleg tega lahko podjetje opravi razgovore s kandidati in svetuje o njihovi sposobnosti za računovodska, finančna, administrativna in kontrolna področja dejavnosti.

#### Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

290.215 Podjetje ne sme opravljati naštetih storitev zaposlovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, kadar gre za člana upravnega odbora ali člana uprave organizacije ali zaposlenega v višjem poslovodstvu na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje:

- iskanje in izbiranje kandidatov za take položaje in
- izvajanje preverjanja priporočil predvidenih kandidatov za take položaje.

290.216 Opravljanje storitev s področja poslovnih financ, kot so:

- pomoč naročniku revizije pri razvijanju strategij družbe;
- prepoznavanje možnih prevzemnih tarč za naročnika revizije;
- svetovanje pri poslih odtujevanja sredstev;
- pomoč pri poslih za pridobivanje finančnih virov;
- svetovanje pri reorganiziranju,

lahko povzroči nevarnosti zagovarjanja in samopregledovanja. Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- uporaba strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje teh storitev;
- dodelitev strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju poslovnofinančnih storitev, da svetuje revizijski skupini glede storitve in pregleda njeno računovodsko obravnavo in vse učinke na računovodske izkaze.

290.217 Opravljanje storitev s področja poslovnih financ, na primer svetovanje o strukturiranju finančne transakcije družbe ali o finančnih dogovorih, ki bodo neposredno vplivali na zneske v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, utegne ustvariti nevarnost pregledovanja lastnega dela. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- stopnja subjektivnosti, povezana z opredelitvijo primerne obravnave izida in posledic svetovanja pri poslovnih financah v računovodskih izkazih;
- obseg, do katerega bo izid svetovanja pri poslovnih financah neposredno učinkoval na zneske v računovodskih izkazih, in raven, do katere so ti zneski pomembni za računovodske izkaze;
- ali je uspešnost svetovanja pri podjetniškem financiranju odvisna od posebne računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih, pri čemer obstaja

dvom v ustreznost določene računovodske obravnave ali predstavitve v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- uporaba strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje teh storitev;
- dodelitev strokovnjaka, ki ni sodeloval pri opravljanju poslovnofinančne storitve za naročnika, da svetuje revizijski skupini glede storitve in pregleda njeno računovodsko obravnavo in vse učinke na računovodske izkaze.

290.218 Kadar je uspešnost svetovanja pri poslovnih finančah odvisna od posebne računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih in:

- a) revizijska skupina upravičeno dvomi v ustreznost računovodske obravnave ali predstavitve v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- b) bodo izid ali posledice svetovanja pri poslovnih finančah pomembno vplivale na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

bi bila nevarnost pregledovanja lastnega dela tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato v takem primeru podjetje ne sme opravljati svetovanja na področju poslovnih financ.

290.219 Opravljanje storitev poslovnih financ, ki vključujejo promocijo, trgovanje ali prvo prodajo naročnikovih delnic, bi ustvarilo tako bistveno nevarnost zagovarjanja ali pregledovanja lastnega dela, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme opravljati takih storitev za naročnika revizije.

## **Honorarji**

*Honorarji – sorazmerni obseg*

290.220 Če predstavljajo vsi honorarji nekega naročnika revizije velik delež vseh honorarjev v podjetju, ki pripravi revizijsko mnenje, ustvarja odvisnost od takega naročnika in strah pred

možno izgubo naročnika nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Bistvenost te nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- poslovna struktura podjetja,
- ali je podjetje dobro uveljavljeno ali šele pred kratkim ustanovljeno,
- bistvenost (kakovostna in/ali količinska) naročnika za podjetje.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:

- zmanjšanje odvisnosti od naročnika,
- zunanje ocenjevanje obvladovanja kakovosti,
- posvetovanje o ključnih revizijskih presojah s tretjo stranko, kot je regulativni organ stroke ali drug računovodski strokovnjak.

290.221 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja nastopi tudi, če predstavljajo honorarji naročnika revizije velik del prihodkov od strank posameznega partnerja ali velik del prihodkov posamezne podružnice podjetja. Bistvenost te nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta:

- bistvenost (kakovostna in/ali količinska) naročnika za partnerja ali podružnico,
- obseg, v katerem je nagrajevanje partnerja ali partnerjev v podružnici odvisno od honorarjev, ki jih plačuje ta naročnik.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:

- zmanjšanje odvisnosti od naročnika;
- pregled opravljenega dela ali drugačno svetovanje s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- redno neodvisno notranje ali zunanje ocenjevanje kakovosti poslov.

## Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

290.222 Kadar je naročnik revizije subjekt javnega interesa in v dveh zaporednih letih vsi honorarji tega naročnika in z njim povezanih organizacij (ob upoštevanju presoje iz odstavka 290.27) predstavljajo več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je prejelo podjetje, ki izraža mnenje o naročnikovih računovodskih izkazih, mora podjetje pristojnim za upravljanje naročnika revizije razkriti, da vsota takih honorarjev presega 15 % vseh prejetih honorarjev podjetja, ter se z njimi pogovoriti o tem, katero od varoval, navedenih v nadaljevanju, bo uporabilo za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, ter nato izbrano varovalo dejansko uporabiti.

- Pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih drugega leta opravi računovodski strokovnjak, ki ni člen podjetja, ki izraža mnenje o računovodskih izkazih, ocenjevanje obvladovanja kakovosti pri tem poslu, ali pa regulativni organ stroke opravi pregled posla, ki je enakovreden ocenjevanju obvladovanja kakovosti pri poslu (»pregled pred izdajo mnenja«).

## ALI

- Potem ko je bilo revizijsko mnenje o računovodskih izkazih drugega leta izdano in pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih tretjega leta, opravi računovodski strokovnjak, ki ni člen podjetja, ki izraža mnenje o računovodskih izkazih, ali regulativni organ stroke tak pregled revizije drugega leta, ki je enakovreden ocenjevanju obvladovanja kakovosti pri poslu (»pregled po izdaji mnenja«).

Če vsi honorarji skupaj bistveno presegajo 15 %, mora podjetje odločiti, ali je bistvenost nevarnosti tolikšna, da pregled po izdaji mnenja ne bi mogel zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven, in je zato potreben pregled pred izdajo mnenja. V takih okoliščinah je treba opraviti pregled pred izdajo mnenja.

Če potem honorarji še naprej vsako leto presegajo mejo 15 %, je treba to razkriti pristojnim za upravljanje in se z njimi pogovoriti ter uporabiti eno od navedenih varoval. Če honorarji bistveno presegajo 15 %, mora podjetje odločiti,

ali je bistvenost nevarnosti tolikšna, da pregled po izdaji mnenja ne bi mogel zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven, in je zato potreben pregled pred izdajo mnenja. V takih okoliščinah je treba opraviti pregled pred izdajo mnenja.

#### *Honorarji – zapadlost*

- 290.223 Nevarnost koristoljubja utegne nastopiti, če naročnik revizije dlje časa ne plača honorarjev, zapadlih v plačilo, zlasti če bistveni del ni plačan pred izdajo revizijskega poročila za naslednje leto. Običajno podjetje terja plačilo takih honorarjev pred izdajo takega poročila. Če ostajajo honorarji neplačani, potem ko je bilo poročilo izdano, je treba ovrednotiti obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je svetovanje v povezavi z delom ali pregled opravljenega dela s strani dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval v revizijskem poslu. Podjetje mora ugotoviti, ali se v plačilo zapadli honorarji lahko obravnavajo enako kot posojilo naročniku in ali je zaradi bistvenosti v plačilo zapadlih honorarjev primerno, da podjetje ponovno prevzame ali nadaljuje revizijski posel.

#### *Pogojni honorarji*

- 290.224 Pogojni honorarji so tisti, ki so izračunani na vnaprej določeni osnovi v odvisnosti od izida posla ali storitev, ki jih je podjetje opravilo. V tem razdelku se honorarji ne upoštevajo kot pogojni, če jih je določilo sodišče ali kakšen drug javni organ.
- 290.225 Pogojni honorar, ki ga v zvezi z revizijskim poslom zaračuna podjetje neposredno ali posredno, na primer preko posrednika, povzroča nevarnost koristoljubja, ki je tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme skleniti nobenega dogovora o takem honorarju.
- 290.226 Pogojni honorar, ki ga zaračuna podjetje neposredno ali posredno, na primer preko posrednika, v zvezi s storitvijo, ki ne daje zagotovila in je bila opravljena za naročnika revizije, lahko prav tako povzroči nevarnost koristoljubja. Nastala



nevarnost bi bila tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven, če:

- a) honorar zaračuna podjetje, ki izraža mnenje o računovodskih izkazih, in znesek je ali verjetno bo pomemben za podjetje;
- b) honorar zaračuna podjetje v mreži, ki je udeleženo v bistvenem delu revizije, in znesek je ali verjetno bo pomemben za podjetje;
- c) je izid storitve, ki ne daje zagotovila, in zato tudi znesek honorarja odvisen od bodoče ali sočasne presoje, povezane z revizijo pomembnega zneska v računovodskih izkazih.

Zato podjetje dogovorov o takih honorarjih ne sme sklepati.

290.227 Pri drugih dogovorih o pogojnem honorarju, ki ga podjetje zaračuna naročniku revizije za storitev, ki ne daje zagotovila, bosta obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti odvisna od dejavnikov, kot so:

- razpon možnih zneskov honorarja,
- ali o izidu zadeve, na podlagi katere bo določen pogojni honorar, odloča ustrezen organ,
- narava storitve in
- vpliv dogodka ali posla na računovodske izkaze.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- pregled ustreznega revizijskega dela ali po potrebi drugačno svetovanje s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- uporaba strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovila.

### **Usmeritve glede nagrajevanja in vrednotenja**

290.228 Če je član revizijske skupine ocenjen ali nagrajen za prodajo storitev, ki ne dajejo zagotovila, naročniku revizije, nastopi nevarnost koristoljubja. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od:

- sorazmerne velikosti nagrade ali ocene uspešnosti posameznika na osnovi prodaje takih storitev,

- vloge posameznika v revizijski skupini in
- dejstva, ali prodaja takih storitev vpliva na odločitve o napredovanju.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti, in če nevarnost ni na sprejemljivi ravni, mora podjetje spremeniti načrt nagrajevanja ali ocenjevanja uspešnosti za takega posameznika ali pa uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- izločitev takih članov iz revizijske skupine ali
- pregled dela takega člana revizijske skupine s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

290.229 Ključni revizijski partner ne sme biti ocenjen ali nagrajen na osnovi svoje uspešnosti pri prodaji storitev, ki ne dajejo zagotovila, partnerjevemu naročniku revizije. To pa ne pomeni, da so prepovedani običajni dogovori o delitvi dobička med partnerji podjetja.

### **Darila in gostoljubje**

290.230 Sprejemanje daril ali gostoljubja naročnika revizije lahko povzroča nevarnosti koristoljubja in domačnosti. Če podjetje ali član revizijske skupine sprejme darilo ali gostoljubje ter njegova vrednost ni očitno neznatna in zanemarljiva, bi bile nastale nevarnosti tako bistvene, da jih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ali član revizijske skupine ne sme sprejemati takih daril ali gostoljubja.

### **Dejanske ali predvidene pravde**

290.231 Če med podjetjem ali članom revizijske skupine in naročnikom revizije poteka ali se pričakuje pravda, nastopijo nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja. Razmerje med naročnikovim poslovodstvom in člani revizijske skupine mora biti iskreno in popolnoma odkrito glede vseh vidikov naročnikovega poslovanja. Če imata podjetje in naročnikovo poslovodstvo nasprotna stališča zaradi dejanske ali predvidene pravde, kar vpliva na pripravljenost poslovodstva za popolna razkritja, nastopijo nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja. Bistvenost nastalih nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta:

- pomembnost pravde in
- ali se pravda nanaša na kakšen prejšnji revizijski posel.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- če je član revizijske skupine udeležen v pravdi, izločitev tega posameznika iz revizijske skupine, ali
- pregled opravljenega dela s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

Če taka varovala ne zmanjšajo nevarnosti na sprejemljivo raven, je edini primeren ukrep odstop od revizijskega posla ali njegova zavrnitev.

**Odstavki 290.232 do 290.499 so namerno izpuščeni.**

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

### *Uvod*

290.500 Zahteve za neodvisnost v razdelku 290 veljajo za vse revizijske posle. Vendar pa so v določenih okoliščinah, kadar gre za revizijske posle, pri katerih vsebuje poročilo omejitev uporabe ali distribuiranja, in ob izpolnjenih pogojih, opisanih v odstavkih 290.501 do 290.502, lahko zahteve za neodvisnost iz tega razdelka prilagojene, kot je določeno v odstavkih 290.505 do 290.514. Ti odstavki se uporabljajo samo za revizijski posel v zvezi z računovodskimi izkazi za poseben namen, ki:

- a) naj zagotovi sklep v pozitivni ali negativni obliki, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z inačico v primeru okvira poštene predstavitve, da so računovodski izkazi resnični in pošten prikaz ali so v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- b) vsebuje v revizijskem poročilu omejitev uporabe in distribuiranja.

Prilagoditve niso dovoljene, kadar gre za revizijo računovodskih izkazov, ki jo zahteva zakon ali drug predpis.

290.501 Prilagoditve zahtev iz razdelka 290 so dovoljene, če so predvideni uporabniki poročila (a) seznanjeni z namenom in omejitvami poročila in (b) izrecno soglašajo z uporabo prilagojenih zahtev za neodvisnost. Seznanitev z namenom in omejitvami poročila se lahko doseže z neposredno udeležbo predvidenih uporabnikov ali posredno preko njihovih predstavnikov, ki so pooblaščen, da nastopajo v imenu predvidenih uporabnikov, pri določanju narave in obsega posla. Taka udeležba poveča zmožnosti podjetja za medsebojno obveščanje s predvidenimi uporabniki glede zadev v zvezi z neodvisnostjo, vključno z okoliščinami, ki so pomembne za ovrednotenje nevarnosti za neodvisnost in primernih varoval, ki so potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, ter za pridobitev soglasja predvidenih uporabnikov k prilagojenim zahtevam za neodvisnost, ki naj bi bile uporabljene.

- 290.502 Podjetje mora predvidene uporabnike obvestiti (na primer v listini o poslu) o zahtevah za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti v zvezi z opravljanjem revizijskega posla. Kadar so predvideni uporabniki skupina uporabnikov (na primer posojilodajalci v dogovoru o skupnem posojilu), katerih imen se v času določanja pogojev za posel ne da natančno opredeliti, mora take uporabnike njihov predstavnik naknadno seznanimi z dogovorjenimi zahtevami za neodvisnost (na primer tako, da predstavnik omogoči vsem uporabnikom dostop do listine o poslu, sklenjenem s podjetjem).
- 290.503 Če podjetje izda za istega naročnika tudi revizijsko poročilo, ki ne vsebuje omejitve uporabe in distribuiranja, določbe odstavkov 290.500 do 290.514 ne spremenijo obveznosti uporabe določb iz odstavkov 290.1 do 290.232 za ta revizijski posel.
- 290.504 Prilagoditve zahtev iz razdelka 290, ki so dovoljene v navedenih okoliščinah, so opisane v odstavkih 290.505 do 290.514. V vseh drugih pogledih je treba ravnati v skladu z določbami iz razdelka 290.

*Subjekti javnega interesa*

- 290.505 Če so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 290.500 do 290.502, ni treba uporabiti dodatnih zahtev iz odstavkov 290.100 do 290.232, ki veljajo za revizijske posle pri subjektih javnega interesa.

*Povezane organizacije*

- 290.506 Če so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 290.500 do 290.502, sklici na naročnika revizije ne vključujejo z njim povezanih organizacij. Vendar pa v primeru, da revizijska skupina ve ali upravičeno verjame, da je neka povezava ali okoliščina v zvezi s povezano organizacijo z naročnikom pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora revizijska skupina upoštevati povezano organizacijo pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za neodvisnost ter pri uporabi ustreznih varoval.

*Mreže in podjetja v mrežah*

- 290.507 Če so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 290.500 do 290.502, sklici na podjetje ne vključujejo podjetij v mreži. Če pa podjetje ve ali upravičeno verjame, da so ustvarjene

nevarnosti zaradi kakršnih koli interesov ali povezav katerega od podjetij v mreži, jih je treba vključiti v ovrednotenje nevarnosti za neodvisnost.

*Finančni deleži, posojila in jamstva, ožja poslovna razmerja ter sorodstvena in prijateljska razmerja*

290.508 Če so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 290.500 do 290.502, veljajo ustrezne določbe, navedene v odstavkih 290.102 do 290.145, samo za člane delovne skupine za posel, njihove najोजje družinske člane in ožje družinske člane.

290.509 Poleg tega je treba ugotoviti, ali so nastale nevarnosti za neodvisnost zaradi interesov in razmerij, opisanih v odstavkih 290.102 do 290.145, med naročnikom revizije in naslednjimi člani revizijske skupine:

- a) osebami, ki svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, poslov ali dogodkov;
- b) osebami, ki zagotavljajo obvladovanje kakovosti pri poslu, vključno z osebami, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla.

Ovrednotiti je treba bistvenost vseh nevarnosti, za katere delovna skupina za posel upravičeno verjame, da se pojavljajo zaradi interesov in razmerij med naročnikom revizije in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla, vključno s tistimi, ki dajejo priporočila za nagrajevanje, ali opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad partnerjem, zadolženim za posel, v povezavi z opravljanjem revizijskega posla (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 temu enakovreden)).

290.510 Ovrednotiti je treba tudi bistvenost vseh nevarnosti, za katere delovna skupina za posel upravičeno verjame, da se pojavljajo zaradi finančnih deležev pri naročniku revizije, ki jih imajo posamezniki, kot je opisano v odstavkih 290.108 do 290.111 in odstavkih 290.113 do 290.115.

290.511 Kadar nevarnost za neodvisnost ni na sprejemljivi ravni, je treba uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.512 Pri uporabi določb, navedenih v odstavkih 290.106 do 290.115, glede finančnih deležev podjetja bi nastala, če bi imelo podjetje pomemben neposreden ali posreden finančni delež pri naročniku revizije, tako bistvena nevarnost koristoljubja, da je nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme imeti takega finančnega deleža.

*Zaposlitev pri naročniku revizije*

290.513 Ovrednotiti je treba bistvenost vseh nevarnosti zaradi kakršnih koli zaposlitvenih razmerij, kot so opisana v odstavkih 290.134 do 290.138. Kadar obstaja nevarnost, ki ni na sprejemljivi ravni, je treba uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med varovali, ki bi bila lahko primerna, so varovala, navedena v odstavku 290.136.

*Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil*

290.514 Če podjetje opravlja posel, na osnovi katerega naj bi bilo izdano poročilo z omejitvijo uporabe in distribuiranja za naročnika revizije in zagotavlja naročniku revizije storitev, ki ne daje zagotovila, mora ravnati v skladu z določbami iz odstavkov 290.156 do 290.232, ob upoštevanju odstavkov 290.504 do 290.507.

**RAZDELEK 291**  
**NEODVISNOST – DRUGI POSLI DAJANJA ZAGOTOVIL**  
**VSEBINA**

---

	Odstavek
Struktura razdelka	291.1
Pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira	291.4
Posli dajanja zagotovil	291.12
Posli dajanja zagotovil na podlagi izjav	291.17
Posli dajanja zagotovil z neposrednim poročanjem	291.20
Poročila, ki vsebujejo omejitev uporabe in distribuiranja	291.21
Več odgovornih strank	291.28
Dokumentacija	291.29
Obdobje opravljanja posla	291.30
Drugi presoje	291.33
Uporaba pristopa k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira	291.100
Finančni deleži	291.104
Posojila in jamstva	291.113
Poslovna razmerja	291.119
Sorodstvena in prijateljska razmerja	291.121
Zaposlitev pri naročnikih poslov dajanja zagotovil	291.128
Nedavna služba pri naročniku posla dajanja zagotovila	291.132
Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila	291.135
Dolgotrajna povezanost vodstvenega osebja z naročniki _ poslov dajanja zagotovil	291.139
Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike poslov dajanja zagotovil	291.140



	Kodeks IESBA
Odgovornost posloводства	291.143
Druge presoje	291.148
Honorarji	291.151
Honorarji – sorazmerni obseg	291.151
Honorarji – zapadlost	291.153
Pogojni honorarji	291.154
Darila in gostoljubje	291.158
Dejanske ali predvidene pravde	291.159

## **Struktura razdelka**

- 291.1 Ta razdelek obravnava zahteve za neodvisnost za posle dajanja zagotovil, ki niso revizije ali posli preiskovanja. Zahteve za neodvisnost pri revizijah ali poslih preiskovanja so obravnavane v razdelku 290. Če je naročnik posla dajanja zagotovila tudi naročnik revizije ali preiskave, veljajo za podjetje, podjetja v mreži in člane revizijske skupine ali skupine za preiskavo tudi zahteve iz razdelka 290. V določenih okoliščinah, kadar gre za posle dajanja zagotovil, pri katerih vsebuje poročilo o zagotovitlu omejitev uporabe in distribuiranja, ter so izpolnjeni določeni pogoji, se lahko zahteve za neodvisnost iz tega razdelka prilagodijo, kot je določeno v odstavkih 291.21 do 291.27.
- 291.2 Posli dajanja zagotovil so namenjeni povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov glede izida vrednotenja in merjenja obravnavane zadeve na osnovi sodil. Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil (Okvir zagotovil), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, opisuje sestavine in cilje posla dajanja zagotovila in opredeljuje posle, za katere veljajo Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil (MSZ). Za opis sestavin in ciljev posla dajanja zagotovila glejte Okvir zagotovil.
- 291.3 Ravnanje v skladu z osnovnimi načeli nepristranskosti zahteva neodvisnost od naročnikov poslov dajanja zagotovil. Pri poslih dajanja zagotovil je v javnem interesu in zato tudi zahtevano s tem kodeksom etike, da so člani skupin za posle dajanja zagotovil in podjetja neodvisni od naročnikov poslov dajanja zagotovil ter da se ovrednotijo kakršne koli nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov podjetij v mreži ali povezav z njimi. Poleg tega pa v primeru, da skupina za posel dajanja zagotovila ve ali upravičeno verjame, da je neko razmerje ali okoliščina v zvezi z organizacijo, povezano z naročnikom posla dajanja zagotovila, pomembno ali pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora skupina za posel dajanja zagotovila upoštevati to povezano organizacijo pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za neodvisnost ter pri uporabi ustreznih varoval.

### **Pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira**

291.4 Cilj tega razdelka je pomagati podjetjem in članom skupin za posle dajanja zagotovil pri uporabi pristopa s pomočjo konceptualnega okvira, opisanega v nadaljevanju, za doseganje in ohranjanje neodvisnosti.

291.5 Neodvisnost vključuje:

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 očitni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da je bila ogrožena neoporečnost, nepristranskost ali strokovna nezaupljivost podjetja ali člana skupine za posel dajanja zagotovila.

291.6 Pristop s pomočjo konceptualnega okvira morajo računovodski strokovnjaki uporabljati za:

a) prepoznavanje nevarnosti za neodvisnost,

b) ovrednotenje bistvenosti prepoznanih nevarnosti in

c) po potrebi uporabo varoval za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Če računovodski strokovnjak ugotovi, da primerna varovala niso na voljo ali da se jih ne da uporabiti za odpravo nevarnosti ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak odpraviti okoliščine ali razmerja, ki ustvarjajo nevarnosti, ali pa odkloniti ali prekiniti posel dajanja zagotovila.

Pri uporabi tega konceptualnega okvira mora računovodski strokovnjak uporabljati strokovno presojo.

291.7 Pri ocenjevanju nevarnosti za neodvisnost so lahko pomembne številne različne okoliščine ali njihove kombinacije. Ni mogoče opredeliti vseh razmer, ki povzročajo nevarnosti za neodvisnost, in določiti primerne ukrepanja. Zato ta kodeks

- vzpostavlja konceptualni okvir, ki od podjetij in članov skupin za posle dajanja zagotovil zahteva, da prepoznajo, ovrednotijo in odpravljajo nevarnosti za neodvisnost. Pristop s pomočjo konceptualnega okvira pomaga računovodskim strokovnjakom v javni praksi pri ravnanju v skladu z etičnimi zahtevami tega kodeksa. Primeren je za mnoge različice okoliščine, ki povzročajo nevarnosti za neodvisnost, in lahko odvrne računovodskega strokovnjaka od sklepanja, da so določene razmere dovoljene, če niso izrecno prepovedane.
- 291.8 Odstavki 291.100 in naslednji opisujejo, kako je treba uporabljati pristop k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira. Ti odstavki ne obravnavajo vseh okoliščin in razmerij, ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnosti za neodvisnost.
- 291.9 Podjetje mora pri odločanju, ali sprejeti ali nadaljevati posel in ali vključiti določenega posameznika v skupino za posel dajanja zagotovila, prepoznati in ovrednotiti kakršne koli nevarnosti za neodvisnost. Če nevarnosti niso na sprejemljivi ravni in gre za odločitev o sklenitvi posla ali vključitvi določenega posameznika v skupino za posel dajanja zagotovila, mora podjetje ugotoviti, ali so na voljo varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če gre za odločitev o nadaljevanju posla, mora podjetje ugotoviti, ali bodo obstoječa varovala še naprej uspešno odpravljala nevarnosti ali jih zmanjševala na sprejemljivo raven, ali pa bo treba uporabiti druga varovala ali pa posel prekiniti. Kadar koli dobi podjetje med opravljanjem posla nove informacije o nevarnosti za neodvisnost, mora ovrednotiti bistvenost nevarnosti v skladu s pristopom s pomočjo konceptualnega okvira.
- 291.10 Vseopovsod v razdelku so sklici na bistvenost nevarnosti za neodvisnost. Pri ovrednotenju bistvenosti nevarnosti je treba upoštevati tako kakovostne kot količinske dejavnike.
- 291.11 Ta razdelek v večini primerov za ukrepe v zvezi z neodvisnostjo ne predpisuje posebne odgovornosti posameznikov v podjetjih, ker se raven odgovornosti lahko razlikuje glede na velikost, strukturo in organiziranost podjetja. MSOK zahtevajo, da podjetje določi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da je ohranjena neodvisnost, če jo terjajo ustrezne etične zahteve.

**Posli dajanja zagotovil**

- 291.12 Kot je podrobneje obrazloženo v Okviru zagotovil, pripravi računovodski strokovnjak v javni praksi pri poslu dajanja zagotovila sklep, katerega namen je povečanje stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov (ki niso odgovorna stranka) v izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve na osnovi sodil.
- 291.13 Izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve je informacija, ki izhaja iz uporabe sodil v zvezi z obravnavano zadevo. Izraz “informacija o obravnavani zadevi” je uporabljen v pomenu izida ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve. Okvir na primer navaja, da izhaja izjava o uspešnosti notranjega kontroliranja (*informacija o obravnavani zadevi*) iz uporabe okvira za ovrednotenje uspešnosti notranjega kontroliranja, kot je na primer COSO<sup>2</sup> ali CoCo<sup>3</sup> (sodilo), za proces notranjega kontroliranja (obravnavana zadeva).
- 291.14 Posli dajanja zagotovil so lahko posli dajanja zagotovil na podlagi izjav ali z neposrednim poročanjem. V obeh primerih so vključene tri ločene stranke: računovodski strokovnjak v javni praksi, odgovorna stranka in predvideni uporabniki.
- 291.15 Pri poslu dajanja zagotovila na podlagi izjave opravi vrednotenje in merjenje obravnavane zadeve odgovorna stranka in je informacija o obravnavani zadevi oblikovana kot izjava odgovorne stranke, ki je dana na voljo predvidenim uporabnikom.
- 291.16 Pri poslu dajanja zagotovila z neposrednim poročanjem računovodski strokovnjak v javni praksi neposredno opravi vrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve ali pa od odgovorne stranke, ki je opravila vrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve, pridobi predstavitev, ki ni na voljo predvidenim uporabnikom. Informacijo o obravnavani zadevi zagotavlja predvidenim uporabnikom poročilo o zagotovitlu.

---

<sup>2</sup> “Notranje kontroliranje – celostni okvir” Odbora sponzorskih organizacij Treadwayeve komisije (COSO).

<sup>3</sup> “Navodila za ocenjevanje kontroliranja – načela CoCo”, Sodila odbora za kontroliranje (*Criteria of Control Board*) Kanadskega instituta pooblaščenih revizorjev.

### **Posli dajanja zagotovil na podlagi izjav**

- 291.17 Pri poslu dajanja zagotovila na podlagi izjave morajo biti člani skupine za dajanje zagotovila in podjetje neodvisni od naročnika posla dajanja zagotovila (stranka, odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi, ki je lahko odgovorna tudi za obravnavano zadevo). Take zahteve za neodvisnost prepovedujejo določena razmerja med člani skupine za posel dajanja zagotovila in (a) člani upravnega odbora ali uprave in (b) posamezniki pri naročniku, ki imajo položaj, s katerega lahko bistveno vplivajo na informacijo o obravnavani zadevi. Prav tako je treba ugotoviti, ali povzročajo nevarnosti za neodvisnost razmerja s posamezniki, ki pri naročniku lahko bistveno vplivajo na obravnavano zadevo. Ovrednotiti je treba bistvenost kakršnih koli nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov podjetij v mreži in razmerij z njimi<sup>4</sup>.
- 291.18 Pri večini poslov dajanja zagotovil na podlagi izjav je odgovorna stranka odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi in za obravnavano zadevo samo. Vendar pa lahko pri nekaterih poslih odgovorna stranka ni odgovorna za obravnavano zadevo. Kadar je na primer računovodski strokovnjak v javni praksi zadolžen za posel dajanja zagotovila glede poročila o postopkih za zagotavljanje zdržnega ravnanja gospodarske družbe, ki ga je za distribuiranje predvidenim uporabnikom pripravil okoljski svetovalec, je ta okoljski svetovalec odgovorna stranka za informacijo o obravnavani zadevi, družba pa je odgovorna za obravnavano zadevo (postopke za zdržno ravnanje).
- 291.19 Pri poslih dajanja zagotovil na podlagi izjav, kjer je odgovorna stranka odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi, ne pa za obravnavano zadevo, morajo biti člani skupine za posel dajanja zagotovila in podjetje neodvisni od stranke, odgovorne za informacijo o obravnavani zadevi (naročnik posla dajanja zagotovila). Poleg tega je treba ovrednotiti vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij med članom skupine za posel dajanja zagotovila, podjetjem, podjetjem v mreži in stranko, odgovorno za obravnavano zadevo.

---

<sup>4</sup> Glej odstavke 290.13 do 290.24 za navodila, kaj določa podjetje v mreži.

**Posli dajanja zagotovil z neposrednim poročanjem**

- 291.20 Pri poslih dajanja zagotovil z neposrednim poročanjem morajo biti člani skupine za posel dajanja zagotovila in podjetje neodvisni od naročnika posla dajanja zagotovila (stranke, odgovorne za obravnavano zadevo). Ovrednotiti je treba vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij podjetij v mreži.

**Poročila, ki vsebujejo omejitev uporabe in distribuiranja**

- 291.21 V nekaterih okoliščinah, kadar vsebuje poročilo o zagotovitvi omejitev uporabe ali distribuiranja, in ob izpolnjenih pogojih iz tega odstavka in odstavka 291.22, so lahko zahteve za neodvisnost iz tega razdelka prilagojene. Prilagoditve zahtev iz razdelka 291 so dovoljene, če so predvideni uporabniki poročila (a) seznanjeni z namenom, informacijo o obravnavani zadevi in omejitvami poročila in (b) izrecno soglašajo z uporabo prilagojenih zahtev za neodvisnost. Seznanitev z namenom, informacijo o obravnavani zadevi in omejitvami poročila se lahko doseže z neposredno udeležbo predvidenih uporabnikov ali posredno preko njihovih predstavnikov, ki so pooblaščen, da nastopajo v imenu predvidenih uporabnikov pri določanju narave in obsega posla. Taka udeležba poveča zmožnosti podjetja za medsebojno obveščanje s predvidenimi uporabniki glede zadev v zvezi z neodvisnostjo, vključno z okoliščinami, ki so pomembne za ovrednotenje nevarnosti za neodvisnost, in primernih varoval, ki so potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, ter za pridobitev soglasja predvidenih uporabnikov k prilagojenim zahtevam za neodvisnost, ki naj bi bile uporabljene.
- 291.22 Podjetje mora predvidene uporabnike obvestiti (na primer v listini o poslu) o zahtevah za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti v zvezi z opravljanjem posla dajanja zagotovila. Kadar so predvideni uporabniki skupina uporabnikov (na primer posojilodajalci v dogovoru o skupnem posojilu), katerih imen se v času določanja pogojev za posel ne da natančno opredeliti, mora take uporabnike njihov predstavnik naknadno seznanimi z dogovorjenimi zahtevami za neodvisnost (na primer tako, da predstavnik omogoči vsem uporabnikom dostop do listine o poslu, sklenjenem s podjetjem).
- 291.23 Če podjetje izda za istega naročnika tudi poročilo o zagotovitvi, ki ne vsebuje omejitev uporabe in distribuiranja, določbe odstavkov 291.25 do 291.27 ne spremenijo obveznosti

uporabe določb iz odstavkov 291.1 do 291.159 za ta posel. Če podjetje za istega naročnika izda tudi revizijsko poročilo, veljajo za revizijski posel določbe razdelka 290 ne glede na to, ali vsebuje omejitev uporabe in distribuiranja ali ne.

291.24 Prilagoditve zahtev iz razdelka 291, ki so dovoljene v navedenih okoliščinah, so opisane v odstavkih 291.25 do 291.27. V vseh drugih pogledih je treba ravnati v skladu z določbami iz razdelka 291.

291.25 Če so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 291.21 do 291.22, veljajo ustrezne določbe, navedene v odstavkih 291.104 do 291.134, za vse člane delovne skupine za posel ter njihove najožje in ožje družinske člane. Poleg tega je treba ugotoviti, ali so nastale nevarnosti za neodvisnost zaradi interesov in razmerij med naročnikom posla dajanja zagotovila in naslednjimi člani skupine za posel dajanja zagotovila:

- a) osebami, ki svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, poslov ali dogodkov, in
- b) osebami, ki zagotavljajo obvladovanje kakovosti pri poslu, vključno z osebami, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla.

V povezavi z določbami, navedenimi v odstavkih 291.104 do 291.134, je treba ovrednotiti tudi vse nevarnosti, za katere delovna skupina za posel upravičeno verjame, da se pojavljajo zaradi interesov in razmerij med naročnikom posla dajanja zagotovila in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovila, vključno s tistimi, ki dajejo priporočila za nagrajevanje, ali opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad partnerjem, zadolženim za posel dajanja zagotovila, v povezavi z opravljanjem posla.

291.26 Čeprav so izpolnjeni pogoji, navedeni v odstavkih 291.21 do 291.22, bi v primeru, ko bi imelo podjetje pomemben neposreden ali posreden finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, nastala tako velika nevarnost koristoljubja, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme imeti takega finančnega deleža. Poleg tega mora podjetje ravnati v skladu z drugimi ustreznimi določbami tega razdelka, opisanimi v odstavkih 291.113 do 291.159.



- 291.27 Ovrednotiti je treba vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij podjetij v mreži.

### **Več odgovornih strank**

- 291.28 Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil na podlagi izjav ali z neposrednim poročanjem je lahko več odgovornih strank. Pri ugotavljanju, ali se morajo določbe iz tega razdelka uporabljati za vsako odgovorno stranko v takih poslih, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje med podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovila in posamezno odgovorno stranko povzročil nevarnost za neodvisnost, ki v zvezi z informacijo o obravnavani zadevi ni neznatna in zanemarljiva. Upoštevani bodo dejavniki, kot sta:

- pomembnost informacije o obravnavani zadevi (ali obravnavane zadeve), za katero odgovarja posamezna odgovorna stranka, in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom.

Če podjetje ugotovi, da bi bila nevarnost za neodvisnost, povzročena s takim interesom ali razmerjem s posamezno odgovorno stranko, neznatna in zanemarljiva, utegne biti v zvezi s to odgovorno stranko uporaba vseh določb iz tega razdelka nepotrebna.

### **Dokumentacija**

- 291.29 Dokumentacija zagotavlja dokaze o presojah računovodskega strokovnjaka pri oblikovanju sklepov glede ravnanja v skladu z zahtevami za neodvisnost. Če dokumentacije ni, to ni odločilno za sklepanje o tem, ali je podjetje določeno zadevo proučilo in ali je neodvisno.

Računovodski strokovnjak mora dokumentirati sklepe o skladnosti z zahtevami za neodvisnost in vsebino vseh pomembnih razprav, ki podpirajo te sklepe. Zato velja:

- a) če so potrebna varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak dokumentirati vrsto nevarnosti in primernih ali uporabljenih varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven;
- b) če je neka nevarnost zahtevala pomembno analizo za opredelitev, ali so bila varovala potrebna, in je

računovodski strokovnjak sklenil, da niso bila potrebna, ker je bila nevarnost že na sprejemljivi ravni, mora računovodski strokovnjak dokumentirati vrsto nevarnosti in utemeljiti svoj sklep.

### **Obdobje opravljanja posla**

- 291.30 Neodvisnost od naročnika posla dajanja zagotovila se zahteva tako v obdobju opravljanja posla kot v obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi. Obdobje opravljanja posla se začne, ko skupina za posel dajanja zagotovila začne opravljati storitve v zvezi s tem poslom. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano poročilo o zagotovitvi. Če gre za ponavljajoči se posel, se obdobje opravljanja posla konča z uradnim obvestilom ene in druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali z izdanim končnim poročilom o zagotovitvi.
- 291.31 Če postane organizacija naročnik posla dajanja zagotovila med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi, o kateri bo podjetje pripravilo sklep, mora podjetje ugotoviti, ali je nastala kakršna koli nevarnost za neodvisnost zaradi:
- a) finančnih ali poslovnih razmerij z naročnikom posla dajanja zagotovila med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi, vendar pred sprejemom posla dajanja zagotovila, ali
  - b) predhodnih storitev, opravljenih za naročnika posla dajanja zagotovila.
- 291.32 Če je bila za naročnika posla dajanja zagotovila opravljena storitev, ki ne daje zagotovila, med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi, vendar preden skupina za posel dajanja zagotovila začne opravljati storitve dajanja zagotovila in bi bila storitev prepovedana med obdobjem opravljanja posla dajanja zagotovila, mora podjetje ovrednotiti vsako nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči storitev. Če katera koli nevarnost ni na sprejemljivi ravni, se sme posel dajanja zagotovila sprejeti samo, če se uporabijo varovala za odpravo vseh nevarnosti ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Taka varovala lahko vključujejo:

- izključitev osebja, ki je opravilo storitev brez zagotovila, iz skupine za posel dajanja zagotovila;
- pregled ustreznega dela, opravljenega pri poslu dajanja zagotovila, in pri poslu, ki ne daje zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- najem drugega podjetja, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovila, ali ponovno opravljanje storitve, ki ne daje zagotovila, s strani drugega podjetja v takem obsegu, da lahko to podjetje prevzame odgovornost za storitev.

Če pa storitev, ki ne daje zagotovila, še ni bila končana in je ni primerno končati ali prekiniti pred začetkom strokovnih storitev v zvezi s poslom dajanja zagotovila, sme podjetje sprejeti posel dajanja zagotovila samo, če je prepričano, da:

- a) bo storitev, ki ne daje zagotovila, v kratkem končana, ali
- b) ima naročnik pripravljen dogovor za takojšen prenos storitve k drugemu izvajalcu.

Med opravljanjem storitve je po potrebi treba uporabiti varovala. Poleg tega je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

### **Drugi premisleki**

291.33 Lahko se zgodi, da pride do nenamerne kršitve določb tega razdelka. Če se zgodi taka nenamerna kršitev, običajno ne pomeni ogrožanja neodvisnosti, če ima podjetje za ohranjanje neodvisnosti vzpostavljene ustrezne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, ki ustrezajo zahtevam MSOK, in če odkrito kršitev takoj popravi in uporabi vsa potrebna varovala za odpravo kakršne koli nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

**Odstavki 291.34 do 291.99 so namerno izpuščeni.**

### **Uporaba pristopa k neodvisnosti s pomočjo konceptualnega okvira**

- 291.100 Odstavki 291.104 do 291.159 opisujejo posebne okoliščine in razmerja, ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnosti za neodvisnost. Odstavki opisujejo možne nevarnosti in vrste varoval, ki so lahko primerna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, ter opredeljujejo določene razmere, v katerih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Odstavki ne opisujejo vseh možnih okoliščin in razmerij, ki povzročajo ali utegnejo povzročiti nevarnost za neodvisnost. Podjetje in člani skupine za posel dajanja zagotovila morajo ovrednotiti posledice podobnih, a različnih okoliščin in razmerij ter ugotoviti, ali se varovala, vključno s tistimi iz odstavkov 200.11 do 200.14, lahko po potrebi uporabijo za odpravo nevarnosti za neodvisnost ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 291.101 Odstavki pojasnjujejo, kako se uporablja pristop s pomočjo konceptualnega okvira pri poslih dajanja zagotovil, in jih je treba brati v povezavi z odstavkom 291.28, ki obrazloži, da je pri večini poslov dajanja zagotovil ena sama odgovorna stranka, ki je tudi naročnik posla dajanja zagotovila. Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil pa sta dve odgovorni stranki ali več odgovornih strank. V takih okoliščinah je treba ovrednotiti vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij med članom skupine za posel dajanja zagotovila, podjetjem, podjetjem v mreži in stranko, odgovorno za obravnavano zadevo. Pri poročilih o zagotovitlu, ki vsebujejo omejitve uporabe in distribuiranja, je treba brati odstavke v kontekstu odstavkov 291.21 do 291.27.
- 291.102 Razlaga 2005-01 daje nadaljnja navodila o uporabi zahtev za neodvisnost iz tega razdelka pri poslih dajanja zagotovil.
- 291.103 Odstavki 291.104 do 291.120 se sklicujejo na pomembnost finančnega deleža, posojila ali jamstva ali na bistvenost poslovnega razmerja. Za ugotavljanje, ali je tak delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna neto vrednost premoženja posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.

### **Finančni deleži**

- 291.104 Finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila je lahko vzrok za nevarnost koristoljubja. Obstoje in bistvenost katere koli nastale nevarnosti sta odvisna od:
- a) vloge, ki jo ima oseba, imetnica finančnega deleža,
  - b) dejstva, ali je finančni delež neposreden ali posreden, in
  - c) pomembnosti finančnega deleža.
- 291.105 S finančnim deležem utegne razpolagati posrednik (na primer kolektivna naložbena shema, zapuščinski ali skrbniški sklad). Odločitev, ali so taki finančni deleži neposredni ali posredni, je odvisna od tega, ali ima koristnik nadzor nad naložbenim skladom ali možnost vplivanja na naložbene odločitve. Če obstaja nadzor nad naložbenim skladom ali možnost vpliva na naložbene odločitve, opredeljuje ta kodeks tak finančni delež kot neposredni. Nasprotno pa, kadar koristnik finančnega deleža nima nadzora nad naložbenim skladom in ne more vplivati na naložbene odločitve, opredeljuje ta kodeks tak finančni delež kot posredni.
- 291.106 Če ima član skupine za posel dajanja zagotovila, njegov najožji družinski član ali podjetje neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, bi nastala tako velika nevarnost koristoljubja, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato pri naročniku ne sme imeti neposrednega finančnega deleža ali pomembnega posrednega finančnega deleža noben član skupine za posel dajanja zagotovila, najožji družinski član te osebe ali podjetje.
- 291.107 Če član skupine za posel dajanja zagotovila ve, da ima njegov ožji družinski član neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, nastane nevarnost koristoljubja. Bistvenost nevarnosti je odvisna od dejavnikov, kot sta:
- narava razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovila in ožjim družinskim članom ter
  - pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so med drugim:

- ožji družinski član odtuji, kakor hitro je to izvedljivo, celoten finančni delež ali zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da ostanek deleža ni več pomemben;
- pregled dela člana skupine za posel dajanja zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- izločitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila.

291.108 Če ima član skupine za posel dajanja zagotovila, njegov najožji družinski član ali podjetje neposreden ali pomemben posreden finančni delež pri organizaciji, ki ima kontrolni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, in je naročnik pomemben za organizacijo, je nastala tako velika nevarnost koristoljubja, da je ne bi mogla nobena varovala zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato takega finančnega deleža ne sme imeti noben član skupine za posel dajanja zagotovila, najožji družinski član te osebe ali podjetje.

291.109 Kadar ima podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ali najožji družinski član take osebe kot skrbnik neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, nastane nevarnost koristoljubja. Tak finančni delež je dovoljeno imeti le, če:

- a) niti skrbnik niti njegov najožji družinski član niti podjetje niso koristniki skrbniškega sklada;
- b) delež, ki ga ima skrbniški sklad pri naročniku revizije, ni pomemben za skrbniški sklad;
- c) skrbniški sklad ne more bistveno vplivati na naročnika posla dajanja zagotovila;
- d) skrbnik, njegov najožji družinski član ali podjetje nimajo bistvenega vpliva na kakršno koli investicijsko odločanje, ki vključuje finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila.

291.110 Člani skupine za posel dajanja zagotovila morajo ugotoviti, ali se pojavlja nevarnost koristoljubja zaradi znanega finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovila, ki ga imajo drugi posamezniki, kot so:

- partnerji in strokovni delavci podjetja, ki niso bili obravnavani v prejšnjih odstavkih, ali njihovi najožji družinski člani in
- posamezniki, ki so v tesnem osebnem razmerju s članom skupine za posel dajanja zagotovila.

Ali ti deleži ustvarjajo nevarnost koristoljubja, bo odvisno od dejavnikov, kot sta:

- organizacijska in poslovna struktura podjetja ter njegov sistem poročanja in
- narava razmerja med posameznikom in članom skupine za posel dajanja zagotovila.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval vključujejo:

- izločitev člana skupine za posel dajanja zagotovila s takim osebnim razmerjem iz te skupine;
- izključitev člana skupine za posel dajanja zagotovila iz vsega bistvenega odločanja v zvezi s poslom dajanja zagotovila;
- pregled dela člana skupine za posel dajanja zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

291.111 Če podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovila ali najožji družinski član te osebe prejme, na primer z dedovanjem, darilom ali zaradi združitve, neposreden finančni delež ali pomemben posreden finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovila, in po določbah tega razdelka takega deleža ne bi smel imeti, tedaj velja:

- a) če prejme delež podjetje, ga mora takoj odtujiti, če gre za neposreden finančni delež, ali pa mora odtujiti zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;

- b) če prejme delež član skupine za posel dajanja zagotovila ali njegov najožji družinski član, mora posameznik, ki je prejel finančni delež, ta delež takoj odtujiti, če gre za neposreden finančni delež, ali pa mora odtujiti zadosten del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.

291.112 Če se zgodi nenamerna kršitev določb tega razdelka, povezana s finančnim deležem pri naročniku posla dajanja zagotovila, ne bo veljalo, da ogroža neodvisnost, če:

- a) ima podjetje vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da se podjetju nemudoma javljajo vse kršitve, ki izhajajo iz nakupa, dedovanja ali druge oblike pridobitve finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovila;
- b) so uveljavljeni ukrepi iz odstavkov 291.111 (a)-(b);
- c) podjetje po potrebi uporablja druga varovala za zmanjšanje morebitnih preostalih nevarnosti na sprejemljivo raven; primera takih varoval sta:
  - pregled dela člana skupine za posel dajanja zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka,
  - izključitev posameznika iz vsega bistvenega odločanja v zvezi s poslom dajanja zagotovila.

Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

### **Posojila in jamstva**

291.113 Kadar naročnik posla dajanja zagotovila, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo za posojilo članu skupine za posel dajanja zagotovila ali njegovemu najožjemu družinskemu članu ali podjetju, lahko to povzroči nevarnost za neodvisnost. Če posojilo ali jamstvo ni dano po običajnih posojilnih postopkih, določenih in pogojih, bi nastala tako bistvena nevarnost koristoljubja, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato niti član skupine za posel dajanja zagotovila niti najožji



družinski član te osebe niti podjetje ne sme sprejeti takega posojila ali jamstva.

- 291.114 Če naročnik posla dajanja zagotovila, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo podjetju po običajnih posojilnih postopkih, določenih in pogojih in je to pomembno za naročnika posla dajanja zagotovila ali podjetje, ki prejme posojilo, bi lahko uporabili varovala za zmanjšanje nevarnosti koristoljubja na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je pregled opravljenega dela s strani računovodskega strokovnjaka iz podjetja v mreži, ki ni vključeno v posel dajanja zagotovila in ni prejelo posojila.
- 291.115 Kadar naročnik posla dajanja zagotovila, ki je banka ali podobna institucija, odobri posojilo ali jamstvo članu skupine za posel dajanja zagotovila ali članu njegove najožje družine po običajnih posojilnih postopkih, določenih in pogojih, ne nastane nevarnost za neodvisnost. Takšna posojila so na primer hipotekarna posojila za stanovanjske nepremičnine, prekoračitve na bančnem računu, posojila za avtomobile in saldi na kreditnih karticah.
- 291.116 Če podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ali njegov najožji družinski član prejme posojilo ali jamstvo za takšno posojilo od naročnika posla dajanja zagotovila, ki ni banka ali podobna institucija, je nevarnost koristoljubja tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba, tako za podjetje ali člana skupine za posel dajanja zagotovila in njegovega najožjega družinskega člana kot tudi za naročnika posla dajanja zagotovila.
- 291.117 Podobno je, če podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ali njegov najožji družinski član dá posojilo ali jamstvo za takšno posojilo naročniku posla dajanja zagotovila, nevarnost koristoljubja tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba, tako za podjetje ali člana skupine za posel dajanja zagotovila in njegovega najožjega družinskega člana kot tudi za naročnika posla dajanja zagotovila.
- 291.118 Če ima podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ali njegov najožji družinski član depozite ali trgovalni račun pri naročniku posla dajanja zagotovila, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, neodvisnost ni ogrožena,

če je depozit ali račun voden v skladu z normalnimi tržnimi pogoji.

### **Poslovna razmerja**

291.119 Tesno poslovno razmerje med podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovila ali njegovim najožjim družinskim članom ter naročnikom posla dajanja zagotovila ali njegovim poslovodstvom izvira iz poslovnih stikov ali skupnih finančnih interesov ter lahko povzroča nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja. Primeri takšnih razmerij so med drugim:

- finančni delež v skupnem podvigu z naročnikom ali obvladujočim lastnikom, članom uprav ali vodilnim uslužbencem ali drugo osebo, ki za tega naročnika opravlja višje poslovodne naloge;
- dogovori o povezovanju ene ali več storitev ali proizvodov podjetja z eno ali več storitvami ali proizvodi naročnika ter o trženju takega paketa s sklicevanjem na obe stranki;
- dogovori o distribuciji ali trženju, po katerih podjetje distribuira ali trži proizvode ali storitve naročnika, ali pa naročnik distribuira ali trži proizvode ali storitve podjetja.

Razen če je kakršen koli finančni delež nepomemben in je poslovno razmerje za podjetje in naročnika ali njegovo poslovodstvo nebistveno, je nastala nevarnost tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato se poslovno razmerje ne sme skleniti, razen če je nebistveno in je finančni delež nepomemben, ali pa ga je treba skržiti na nebistveno raven ali ga prekiniti.

Če gre za člana skupine za posel dajanja zagotovila, je treba, razen če je tak finančni delež nepomemben in razmerje za to osebo nebistveno, takega posameznika izločiti iz skupine za posel dajanja zagotovila.

Če obstaja poslovno razmerje med najožjim družinskim članom člana skupine za posel dajanja zagotovila in med naročnikom posla dajanja zagotovila ali njegovim poslovodstvom, je treba bistvenost kakršne koli nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

- 291.120 Kadar podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ali njegov najožji družinski član kupi proizvode in storitve od naročnika posla dajanja zagotovila, na splošno ne nastane nevarnost za neodvisnost, če je transakcija opravljena v okviru običajnega poslovanja in po tržnih pogojih. Vendar so take transakcije lahko take vrste ali velikosti, da povzročajo nevarnost koristoljubja. Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi, uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:
- odprava ali zmanjšanje obsega transakcije ali
  - izločitev takega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila.

### **Družinska in osebna razmerja**

- 291.121 Družinska in osebna razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovila in članom uprave ali vodilnim uslužbencem ali določenimi zaposlenimi (odvisno od njihove vloge) pri naročniku posla dajanja zagotovila utegnejo povzročiti nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Obstoj in bistvenost katerih koli nevarnosti sta odvisna od številnih dejavnikov, med njimi od nalog posameznika v skupini za posel dajanja zagotovila, vloge družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku in tesnosti razmerja.
- 291.122 Če je najožji družinski član člana skupine za posel dajanja zagotovila:
- a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovila ali
  - b) zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila,
- ali je bil na takem položaju v katerem koli obdobju, na katero se nanaša posel ali informacija o obravnavani zadevi, je nevarnosti za neodvisnosti mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven le z izločitvijo takega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila. Tesnost takega razmerja je tolikšna, da nobena druga varovala ne bi mogla zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zato ne sme biti noben

posameznik, ki ima tako razmerje, član skupine za posel dajanja zagotovila.

- 291.123 Kadar je član najožje družine člana skupine za posel dajanja zagotovila zaposlen pri naročniku na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na obravnavano zadevo pri poslu, se pojavijo nevarnosti za neodvisnost. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta:

- položaj člana najožje družine pri naročniku in
- vloga strokovnjaka v skupini za posel dajanja zagotovila.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- izločitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila ali
- razporeditev nalog med člane skupine za posel dajanja zagotovila, tako da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovoren član njegove najožje družine.

- 291.124 Nevarnosti za neodvisnost se pojavijo, kadar je ožji družinski član člana skupine za posel dajanja zagotovila:

- član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovila;
- zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila.

Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovila in njegovim ožjim družinskim članom;
- položaj ožjega družinskega člana pri naročniku;
- vloga zadevnega strokovnjaka v skupini za posel dajanja zagotovila.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- izločitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila;

- razporeditev nalog med člane skupine za posel dajanja zagotovila, tako da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovoren njegov ožji družinski član.

291.125 Nevarnosti za neodvisnost se pojavijo, kadar ima član skupine za posel dajanja zagotovila tesno razmerje z osebo, ki ni najožji ali ožji družinski član, je pa član upravnega odbora ali uprave naročnika ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila. Član skupine za posel dajanja zagotovila, ki ima tako razmerje, se mora posvetovati v skladu z usmeritvami in postopki podjetja. Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med takim posameznikom in članom skupine za posel dajanja zagotovila;
- položaj tega posameznika pri naročniku in
- vloga strokovnjaka v skupini za posel dajanja zagotovila.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- izločitev strokovnjaka iz skupine za posel dajanja zagotovila;
- razporeditev nalog med člane skupine za posel dajanja zagotovila, tako da strokovnjak ne obravnava zadev, za katere je odgovorna oseba, s katero ima strokovnjak tesno razmerje.

291.126 Nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastanejo zaradi osebnega ali družinskega razmerja med (a) partnerjem ali zaposlenim v podjetju, ki ni član skupine za posel dajanja zagotovila, in (b) članom upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovila ali zaposlenim na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila. Obstoje in bistvenost katere koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- narava razmerja med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim pri naročniku;
- medsebojno vplivanje med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in skupino za posel dajanja zagotovila;
- položaj partnerja ali zaposlenega v podjetju in

- položaj zadevnega posameznika pri naročniku.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- razporeditev nalog partnerja ali zaposlenega, tako da se zmanjšajo morebitni vplivi na posel dajanja zagotovila;
- pregled opravljenega dela pri poslu dajanju zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

291.127 Če se zgodi nenamerna kršitev določb tega razdelka v zvezi z družinskimi in osebnimi razmerji, velja, da neodvisnost ni ogrožena, če:

- a) ima podjetje vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da mu vsi zaposleni takoj sporočijo vsako kršitev, ki izhaja iz sprememb zaposlitvenega položaja njihovih najोजjih ali ožjih družinskih članov ali iz drugih osebnih razmerij, ki ogrožajo neodvisnost;
- b) se nenamerna kršitev nanaša na najोजjega družinskega člana člana skupine za posel dajanja zagotovila, ki postane član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, in je zadevni strokovnjak izločen iz skupine za posel dajanja zagotovila;
- c) podjetje po potrebi uporabi druga varovala, da zmanjša preostalo nevarnost na sprejemljivo raven; primera takih varoval sta:
  - pregled dela člana skupine za posel dajanja zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka,
  - izločitev takega strokovnjaka iz vsakega bistvenega odločanja v zvezi s poslom.

Podjetje mora ugotoviti, ali je treba o zadevi razpravljati s pristojnimi za upravljanje.

### **Zaposlitev pri naročnikih poslov dajanja zagotovil**

291.128 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja utegne nastati, če je bil član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja

zagotovila ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, prej član skupine za posel dajanja zagotovila ali partner podjetja.

291.129 Če se je nekdanji član skupine za posel dajanja zagotovila ali partner podjetja pridružil naročniku posla dajanja zagotovila na enega od takih položajev, bosta obstoj in bistvenost vsakršne nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja odvisna od dejavnikov, kot so:

- položaj posameznika pri naročniku,
- kakršno koli povezovanje posameznika s skupino za posel dajanja zagotovila,
- čas, ki je potekel, odkar je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovila ali partner podjetja,
- nekdanji položaj posameznika v skupini za posel dajanja zagotovila ali v podjetju; ali je bil na primer odgovoren za redne stike s poslovodstvom naročnika ali s pristojnimi za upravljanje.

Vsekakor ta oseba ne sme biti še naprej udeležena pri poslih podjetja ali njegovih strokovnih dejavnostih.

Bistvenost kakršnih koli nastalih nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:

- ureditev, da tak posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja, razen tistih, ki so zagotovljeni v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi;
- ureditev, da ni noben znesek, ki ga podjetje dolguje posamezniku, pomemben za podjetje;
- prilagoditev načrta za posel dajanja zagotovila;
- dodelitev takih posameznikov v skupino za posel dajanja zagotovila, ki imajo zadostne izkušnje v primerjavi s strokovnjakom, ki se je pridružil naročniku;
- pregled dela prejšnjega člana skupine za posel dajanja zagotovila s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

291.130 Če se je nekdanji partner podjetja že prej pridružil organizaciji na enega od takih položajev in ta organizacija kasneje postane

naročnik posla dajanja zagotovila pri podjetju, je treba bistvenost kakršne koli nevarnosti za neodvisnost ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

291.131 Nevarnost koristoljubja nastane, če je član skupine za posel dajanja zagotovila udeležen v poslu dajanja zagotovila in ve, da se bo ali se bo morda enkrat v prihodnosti pridružil naročniku. Usmeritve in postopki podjetja morajo zahtevati od članov skupine za posel dajanja zagotovila, da obvestijo podjetje o zaposlitvenem dogovarjanju z naročnikom. Po prejemu takega obvestila je treba bistvenost nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:

- izločitev takega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila,
- pregled vseh bistvenih presoj, ki jih je ta posameznik opravil v času, ko je sodeloval v skupini.

#### **Nedavna služba pri naročniku posla dajanja zagotovila**

291.132 Če je član skupine za posel dajanja zagotovila nedavno služboval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni pri naročniku posla dajanja zagotovila, utegnejo nastati nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. To bi se na primer lahko zgodilo, če bi moral član skupine za posel dajanja zagotovila ovrednotiti sestavine informacije o obravnavani zadevi, ki jo je ta član skupine pripravil, ko je delal pri naročniku.

291.133 Če bi bil član skupine za posel dajanja zagotovila v obdobju, ki ga obravnava poročilo o zagotovitvi, član upravnega odbora ali uprave pri naročniku ali zaposleni na položaju, na katerem bi lahko bistveno vplival na informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, bi bila nastala nevarnost tako bistvena, da je ne bi mogla nobena varovala zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato takšni posamezniki ne smejo biti dodeljeni skupini za posel dajanja zagotovila.

291.134 Nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti se utegnejo pojaviti, če je bil član skupine za posel dajanja zagotovila pred obdobjem, ki ga obravnava poročilo o zagotovitvi, član upravnega odbora ali uprave pri naročniku ali zaposleni na položaju, na katerem lahko



bistveno vpliva na informacijo o zadevi, obravnavani pri poslu dajanja zagotovila. Do takih nevarnosti lahko pride, če je na primer odločitev ali delo takega posameznika, opravljeno v obdobju, ko je bil zaposlen pri naročniku, treba ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega posla dajanja zagotovila. Obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti bosta odvisna od dejavnikov, kot so:

- položaj, ki ga je ta oseba imela pri naročniku,
- čas, ki je potekel, odkar je ta oseba zapustila naročnika, in
- vloga te osebe kot strokovnjaka v skupini za posel dajanja zagotovila.

Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je pregled dela, ki ga je opravil obravnavani posameznik kot član skupine za posel dajanja zagotovila.

#### **Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila**

291.135 Če opravlja partner ali zaposleni podjetja funkcijo člana upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila, sta nastali nevarnosti pregledovanja lastnega dela in koristoljubja tako bistveni, da ju nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato noben partner ali zaposleni podjetja ne sme opravljati funkcije člana upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovila.

291.136 Položaj sekretarja družbe ima v različnih pravnih ureditvah različno vlogo. 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. Na splošno ta položaj pomeni tesno stopnjo povezanosti z organizacijo.

291.137 Če opravlja partner ali zaposleni podjetja funkcijo tajnika družbe pri naročniku posla dajanja zagotovila, sta nastali nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja na splošno tako bistveni, da ju nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Če je kljub odstavku

291.135 tako delovanje izrecno dovoljeno po lokalnih zakonih, strokovnih pravilih ali običajih, morajo biti ob predpostavki, da poslovodstvo sprejema vse ustrezne odločitve, naloge in dejavnosti omejene na take, ki so običajne in administrativne narave, kot je pripravljanje zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja. V takih okoliščinah je treba bistvenost kakršne koli nevarnosti ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

291.138 Opravljanje običajnih administrativnih storitev za podporo funkcije sekretarja v družbi ali svetovalno delo v zvezi z administrativnimi zadevami sekretariata družbe na splošno ne ogroža neodvisnosti, dokler sprejema vse ustrezne odločitve poslovodstvo naročnika.

#### **Dolgotrajna povezanost vodstvenega osebja z naročniki poslov dajanja zagotovil**

291.139 Nevarnosti domačnosti in koristoljubja nastaneta pri dolgotrajnem sodelovanju istega višjega osebja pri poslu dajanja zagotovila. Bistvenost teh nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- dolžina obdobja, ko je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovila,
- posameznikova vloga v skupini za posel dajanja zagotovila,
- struktura podjetja,
- narava posla dajanja zagotovila,
- menjava sestave naročnikovega poslovodstva ter
- sprememba narave ali zapletenosti informacij o obravnavani zadevi.

Bistvenost teh nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takšnih varoval so:

- zamenjava višjega osebja v skupini za posel dajanja zagotovila;
- pregled opravljenega dela višjega osebja s strani računovodskega strokovnjaka, ki ni bil član skupine za posel dajanja zagotovila;

- redno neodvisno notranje ali zunanje ocenjevanje obvladovanja kakovosti pri poslu.

### **Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike poslov dajanja zagotovil**

- 291.140 Podjetja so običajno opravljala v skladu s svojimi znanjem in izkušnjami za svoje naročnike poslov dajanja zagotovil vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil. Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, pa lahko ustvarja nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost podjetja ali članov skupine za posel dajanja zagotovila. Nastale nevarnosti so najpogostejše nevarnosti pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in zagovarjanja.
- 291.141 Če v tem razdelku ni izrecnih navodil o posamezni storitvi, ki ne daje zagotovila, je treba pri vrednotenju posebnih okoliščin uporabiti konceptualni okvir.
- 291.142 Preden podjetje sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovila, za naročnika posla dajanja zagotovila, je treba proučiti, ali lahko opravljanje takšne storitve povzroči nevarnost za neodvisnost. Pri vrednotenju bistvenosti kakršne koli nevarnosti, ki jo povzroča posamezna storitev, ki ne daje zagotovila, je treba upoštevati vsako nevarnost, za katero skupina za posel dajanja zagotovila upravičeno verjame, da je povzročena z opravljanjem drugih sorodnih storitev, ki ne dajejo zagotovila. Če je nastala tako velika nevarnost, da je z varovali ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, se storitev, ki ne daje zagotovila, ne sme opraviti.

### *Odgovornost posloводства*

- 291.143 Posloводство organizacije opravlja mnoge dejavnosti v sklopu vodenja organizacije za čim večjo korist vseh udeležениh. Ni mogoče opredeliti vseh dejavnosti, za katere odgovarja posloводство. Vsekakor pa obsega odgovornost posloводства vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z bistvenimi odločitvami v zvezi s pridobivanjem, razporejanjem in nadziranjem človeških, finančnih, materialnih in neopredmetenih virov.
- 291.144 Ali je za neko dejavnost odgovorno posloводство, je odvisno od okoliščin in zahteva presojanje. Primeri nalog, za katere bi bilo običajno odgovorno posloводство, so:

- določanje politik in strateških usmeritev;
  - usmerjanje delovanja zaposlenih v organizaciji in prevzemanje odgovornosti zanj;
  - odobravanje transakcij;
  - odločanje o izvajanju priporočil podjetja ali drugih tretjih strank;
  - prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja.
- 291.145 Vsakodnevne in administrativne dejavnosti ali dejavnosti za nebistvene zadeve na splošno ne štejejo za poslovske naloge. Izvajanje nebistvene transakcije, ki jo je poslovstvo sicer odobrilo, ali spremljanje datumov za oddajo obveznih poročil in obveščanje naročnika posla dajanja zagotovila o teh datumih na primer niso poslovske naloge. Poleg tega tudi svetovanje in priporočila za pomoč poslovstvu pri izpolnjevanju njegovih nalog ne veljajo za poslovske naloge.
- 291.146 Prevzemanje odgovornosti posloводства pri naročniku posla dajanja zagotovila lahko povzroči nevarnosti za neodvisnost. Če bi podjetje prevzelo kakšno poslovsko nalogo kot del storitve dajanja zagotovila, bi nastale tako bistvene nevarnosti, da jih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje pri opravljanju storitev dajanja zagotovila za naročnika ne sme prevzemati nobene poslovke naloge kot del storitve dajanja zagotovila. Če podjetje prevzame kakšno poslovsko nalogo kot del katere koli druge storitve za naročnika posla dajanja zagotovila, mora zagotoviti, da ta naloga ni povezana z obravnavano zadevo ali informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, ki ga podjetje opravlja.
- 291.147 Da bi se izognili tveganju prevzemanja odgovornosti posloводства, povezane z obravnavano zadevo ali informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, se mora podjetje prepričati, da je za sprejemanje bistvenih presoj in odločitev, za katere mora biti odgovorno poslovstvo, za ovrednotenje izidov storitve in za prevzemanje odgovornosti za ukrepe, potrebne v povezavi z izidi storitve, odgovoren eden od članov posloводства. To zmanjšuje tveganje, da bi podjetje nenamerno sprejemalo kakršne koli bistvene presoje ali odločitve v imenu

posloводства. Tveganje se še dodatno zmanjša, če da podjetje naročniku priložnost, da sprejema presoje in odločitve na osnovi nepristranske in pregledne analize ter predstavitve problemov.

*Druge presoje*

- 291.148 Nevarnosti za neodvisnost utegnejo nastati, če podjetje opravlja storitev, ki ne daje zagotovila, povezano z informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila. V takih primerih je treba ovrednotiti bistvenost vpletenosti podjetja v informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila ter ugotoviti, ali je mogoče vse nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki niso na sprejemljivi ravni, zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval.
- 291.149 Nevarnost pregledovanja lastnega dela utegne nastati, če je podjetje vpleteno v pripravo informacije o obravnavani zadevi, ki je kasneje informacija o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila. Nevarnost pregledovanja lastnega dela bi na primer nastala, če bi podjetje sestavilo in pripravilo predračunske računovodske informacije in bi kasneje dalo zagotovilo o teh informacijah. Zaradi tega mora podjetje ovrednotiti bistvenost kakršne koli nevarnosti pregledovanja lastnega dela, nastale zaradi opravljanja takih storitev, ter po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 291.150 Če opravlja podjetje ocenjevanje vrednosti, ki predstavlja del informacije o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, mora ovrednotiti bistvenost kakršne koli nevarnosti pregledovanja lastnega dela ter po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

**Honorarji**

*Honorarji – sorazmerni obseg*

- 291.151 Če predstavljajo vsi honorarji nekega naročnika posla dajanja zagotovila velik delež vseh honorarjev v podjetju, ki izraža sklep, ustvarja odvisnost od takega naročnika in strah pred možno izgubo naročnika nevarnost koristoljubja ali

ustrahovanja. Bistvenost te nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so:

- poslovna struktura podjetja,
- ali je podjetje dobro uveljavljeno ali šele pred kratkim ustanovljeno, in
- bistvenost (kakovostna in/ali količinska) naročnika za podjetje.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takšnih varoval so:

- zmanjšanje odvisnosti od naročnika,
- zunanje ocenjevanje obvladovanja kakovosti,
- posvetovanje o ključnih presojah pri poslu dajanja zagotovila s tretjo stranko, kot je regulativni organ stroke ali drug računovodski strokovnjak.

291.152 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja nastane tudi, če predstavljajo honorarji naročnika posla dajanja zagotovila velik del prihodkov od strank posameznega partnerja. Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takšnega varovala je pregled opravljenega dela ali drugačno svetovanje s strani dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni bil član skupine za posel dajanja zagotovila.

#### *Honorarji – zapadlost*

291.153 Nevarnost koristoljubja utegne nastati, če naročnik posla dajanja zagotovila dlje časa ne plača honorarjev, zapadlih v plačilo, zlasti če bistven del ni plačan pred izdajo morebitnega poročila o zagotovitvi za naslednje obdobje. Običajno podjetje terja plačilo takšnih honorarjev pred izdajo takega poročila. Če ostajajo honorarji neplačani, potem ko je bilo poročilo izdano, je treba ovrednotiti obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer takega varovala je svetovanje v povezavi z delom ali pregled opravljenega dela s strani posebnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval v poslu dajanja zagotovila. Podjetje mora ugotoviti, ali se v plačilo zapadli honorarji lahko obravnavajo enako kot posojilo

naročniku in ali je zaradi bistvenosti v plačilo zapadlih honorarjev primerno, da podjetje ponovno prevzame ali nadaljuje posel dajanja zagotovila.

*Pogojni honorarji*

- 291.154 Pogojni honorarji so tisti, ki so izračunani po vnaprej določeni osnovi v odvisnosti od izida posla ali storitev, ki jih je podjetje opravilo. V tem razdelku honorarji ne veljajo za pogojne, če jih je določilo sodišče ali drug javni organ.
- 291.155 Pogojni honorar, ki ga v zvezi s poslom dajanja zagotovila zaračuna podjetje neposredno ali posredno, na primer preko posrednika, povzroča nevarnost koristoljubja, ki je tako bistvena, da je nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ne sme skleniti nobenega dogovora o takem honorarju.
- 291.156 Pogojni honorar, ki ga zaračuna podjetje neposredno ali posredno, na primer preko posrednika, v zvezi s storitvijo, ki ne daje zagotovila in je bila opravljena za naročnika posla dajanja zagotovila, lahko prav tako povzroči nevarnost koristoljubja. Če je izid storitve, ki ne daje zagotovila, in zato tudi znesek honorarja odvisen od bodoče ali sočasne presoje v povezavi z zadevo, ki je pomembna za informacijo o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovila, ne bi mogla nobena varovala zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zato podjetje dogovorov o takih honorarjih ne sme sklepati.
- 291.157 Pri drugih dogovorih o pogojnem honorarju, ki ga podjetje zaračuna naročniku posla dajanja zagotovila za storitev, ki ne daje zagotovila, bosta obstoj in bistvenost kakršne koli nevarnosti odvisna od dejavnikov, kot so:
- razpon možnih zneskov honorarja,
  - ali o izidu zadeve, na podlagi katere bo določen pogojni honorar, odloča ustrezen organ,
  - narava storitve in
  - vpliv dogodka ali posla na informacijo o obravnavani zadevi.

Bistvenost vsake od nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takšnih varoval sta:

- pregled ustreznega dela pri poslu dajanja zagotovila ali po potrebi drugačno svetovanje s strani posebnega računovodskega strokovnjaka;
- uporaba strokovnjakov, ki niso člani skupine za posel dajanja zagotovila, za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovila.

### **Darila in gostoljubje**

291.158 Sprejemanje daril ali gostoljubja naročnika posla dajanja zagotovila lahko povzroča nevarnosti koristoljubja in domačnosti. Če podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila sprejme darilo ali gostoljubje ter njegova vrednost ni očitno neznatna in zanemarljiva, bi bile nastale nevarnosti tako bistvene, da jih nobena varovala ne bi mogla zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovila ne sme sprejemati takšnih daril ali gostoljubja.

### **Dejanske ali predvidene pravde**

291.159 Če med podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovila in naročnikom posla dajanja zagotovila poteka ali se pričakuje pravda, nastopijo nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja. Razmerje med naročnikovim poslovodstvom in člani skupine za posel dajanja zagotovila mora biti iskreno in popolnoma odkrito glede vseh vidikov naročnikovega poslovanja. Če imata podjetje in naročnikovo poslovodstvo nasprotna stališča zaradi dejanske ali predvidene pravde, kar vpliva na pripravljenost poslovodstva za popolna razkritja, nastopijo nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja. Bistvenost nastalih nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta:

- pomembnost pravde in
- ali se pravda nanaša na kakšen prejšnji posel dajanja zagotovila.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primera takih varoval sta:



- če je član skupine za posel dajanja zagotovila udeležen v pravdi, izločitev tega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovila,
- pregled opravljenega dela s strani posebnega računovodskega strokovnjaka.

Če taka varovala ne zmanjšajo nevarnosti na sprejemljivo raven, je edini primeren ukrep odstop od posla dajanja zagotovila ali njegova zavrnitev.

**Razlaga 2005-01 (prenovljena julija 2009 zaradi uskladitve s spremembami iz projekta IESBA za večjo jasnost Kodeksa IESBA)**

*Uporaba razdelka 291 pri poslih dajanja zagotovil, ki niso posli revidiranja računovodskih izkazov*

Ta razlaga daje navodila za uporabo zahtev za neodvisnost iz razdelka 291 glede poslov dajanja zagotovil, ki niso posli revidiranja računovodskih izkazov.

Ta razlaga se osredotoča na probleme pri uporabi, značilne za posle dajanja zagotovil, ki niso posli revidiranja računovodskih izkazov. Obstajajo še druge zadeve, omenjene v razdelku 291, ki se nanašajo na upoštevanje zahtev za neodvisnost za vse posle dajanja zagotovil. V odstavku 291.3 je na primer navedeno, da je treba ovrednotiti vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij podjetja v mreži. Navedeno je tudi, da mora skupina za posel dajanja zagotovila, kadar upravičeno verjame, da je povezana organizacija naročnika posla dajanja zagotovila pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, upoštevati to povezano organizacijo pri ovrednotenju nevarnosti za neodvisnost in po potrebi uporabiti varovala. Te zadeve v tej razlagi niso posebej obravnavane.

Kot je razloženo v Mednarodnem okviru za posle dajanja zagotovil, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, pri poslu dajanja zagotovila računovodski strokovnjak v javni praksi pripravi sklep, katerega namen je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorne stranke, v izid ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve na osnovi sodil.

*Posli dajanja zagotovil na podlagi izjav*

Pri poslu dajanja zagotovila na podlagi izjave opravi ovrednotenje ali merjenje obravnavane zadeve odgovorna stranka in ima informacija o obravnavani zadevi obliko izjave odgovorne stranke, ki je dana na voljo predvidenim uporabnikom.

Pri poslu dajanja zagotovila na podlagi izjave se zahteva neodvisnost odgovorne stranke, ki je odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi in utegne biti odgovorna tudi za obravnavano zadevo.

Pri tistih poslih dajanja zagotovil na podlagi izjav, kjer je odgovorna stranka odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi, ne pa za

obravnavano zadevo samo, je zahtevana neodvisnost od odgovorne stranke. Poleg tega je treba ovrednotiti vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov in razmerij med članom skupine za posel dajanja zagotovila, podjetjem, podjetjem v mreži in stranko, odgovorno za obravnavano zadevo.

*Posli dajanja zagotovil z neposrednim poročanjem*

Pri poslu dajanja zagotovila z neposrednim poročanjem računovodski strokovnjak v javni praksi neposredno ovrednoti ali izmeri obravnavno zadevo ali pa od odgovorne stranke, ki je opravila vrednotenje ali merjenje obravnavne zadeve, pridobi predstavitev, ki ni na voljo predvidenim uporabnikom. Informacija o obravnavani zadevi se zagotovi predvidenim uporabnikom v poročilu o zagotovitlu.

Pri poslu dajanja zagotovila z neposrednim poročanjem je zahtevana neodvisnost od stranke, ki je odgovorna za obravnavano zadevo (odgovorna stranka).

*Več odgovornih strank*

Pri obeh vrstah poslov dajanja zagotovil, na podlagi izjav ali z neposrednim poročanjem, je lahko več odgovornih strank. Računovodskega strokovnjaka v javni praksi lahko na primer zaprosijo za izdajo zagotovila o statističnih podatkih glede mesečne branosti več časopisov z neodvisnim lastništvom. Naloga bi lahko bil posel dajanja zagotovila na podlagi izjave, kjer vsak časopis izmeri svojo branost in se statistični podatki predstavijo v izjavi, ki je na voljo predvidenim uporabnikom. Druga možnost pa je, da bi bila naloga posel dajanja zagotovila z neposrednim poročanjem, kjer izjave ni in kjer je pisna predstavitev s strani časopisov lahko dana ali pa ne.

Pri takih poslih lahko podjetje, ko ugotavlja, ali mora uporabiti določbe iz razdelka 291 za vsako odgovorno stranko, upošteva, ali bi interes ali razmerje med podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovila in posamezno odgovorno stranko ustvarilo nevarnost za neodvisnost, ki v kontekstu informacije o obravnavani zadevi ni neznatna in zanemarljiva. Pri tem upošteva dejavnike, kot sta:

- a) pomembnost informacije o obravnavani zadevi (ali obravnavane zadeve), za katero odgovarja posamezna odgovorna stranka, in
- b) stopnja javnega interesa, povezanega s poslom.

Če podjetje ugotovi, da bi bila nevarnost za neodvisnost, nastala zaradi kakršnega koli takega interesa ali razmerja s posamezno odgovorno stranko, neznatna in zanemarljiva, vseh določb iz tega razdelka ni nujno uporabljati v zvezi s to odgovorno stranko.

*Zgled*

Za predstavitev uporabe določb razdelka 291 je bil sestavljen naslednji zgled. Predpostavlja se, da naročnik ni hkrati tudi naročnik revizije računovodskih izkazov pri podjetju ali podjetju v mreži.

Podjetje je zadolženo za izdajo zagotovila o celotnih dokazanih rezervah nafte v 10 neodvisnih družbah. Vsaka od družb je opravila geološke in inženirske raziskave za ugotavljanje svojih rezerv (obravnavana zadeva). Določena so sodila za opredelitev, kdaj se lahko upošteva, da so rezerve dokazane, za katera računovodski strokovnjak v javni praksi ugotovi, da so ustrezna sodila za posel.

Dokazane rezerve za posamezno družbo na dan 31. decembra 20X0 so bile:

	<b>Dokazane rezerve nafte (v tisoč sodih)</b>
Družba 1	5.200
Družba 2	725
Družba 3	3.260
Družba 4	15.000
Družba 5	6.700
Družba 6	39.126
Družba 7	345
Družba 8	175
Družba 9	24.135
Družba 10	9.635
<b>Skupaj</b>	<b>104.301</b>

Posel bi bil lahko strukturiran na različne načine:

Posli dajanja zagotovil na podlagi izjav

- A1 Vsaka družba izmeri svoje rezerve in posreduje izjavo podjetju in predvidenim uporabnikom.

- A2 Druga organizacija, ki ni ena od teh družb, izmeri rezerve in posreduje izjavo podjetju in predvidenim uporabnikom.

Posli dajanja zagotovil z neposrednim poročanjem

- D1 Vsaka družba izmeri svoje rezerve in posreduje podjetju pisno predstavitev, v kateri je izmera njenih rezerv na osnovi postavljenih sodil za izmero dokazanih rezerv. Predstavitev ni na voljo predvidenim uporabnikom.
- D2 Podjetje neposredno izmeri rezerve nekaterih družb.

Uporaba pristopa

- A1 Vsaka družba izmeri svoje rezerve in posreduje izjavo podjetju in predvidenim uporabnikom.

V tem poslu je več odgovornih strank (družbe od 1 do 10). Pri ugotavljanju, ali je treba uporabiti določbe o neodvisnosti za vse te družbe, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje s posamezno družbo ustvarilo nevarnost za neodvisnost, ki ni na sprejemljivi ravni. Pri tem upošteva dejavnike, kot sta:

- pomembnost dokazanih rezerv družbe v razmerju do skupnih rezerv, o katerih je treba poročati, in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom (odstavek 291.28).

Primer: družba 8 pokriva 0,17 % skupnih rezerv, zato bi poslovno razmerje ali skupen interes s to družbo povzročil manjšo nevarnost kot podobno razmerje z družbo 6, ki pokriva približno 37,5 % rezerv.

Po ugotovitvi, za katere družbe veljajo zahteve za neodvisnost, se od skupine za posel dajanja zagotovila in podjetja zahteva neodvisnost od tistih odgovornih strank, ki bi jih lahko šteli za naročnike posla dajanja zagotovila (odstavek 291.28).

- A2 Druga organizacija, ki ni ena od teh družb, izmeri rezerve in posreduje izjavo podjetju in predvidenim uporabnikom.

Podjetje mora biti neodvisno od organizacije, ki meri rezerve in izda izjavo za podjetje in predvidene uporabnike (odstavek 291.19). Ta organizacija ni odgovorna za obravnavano zadevo, zato je treba ovrednotiti vse nevarnosti, za katere podjetje upravičeno verjame, da so nastale zaradi interesov oziroma razmerij s stranko, odgovorno za obravnavano zadevo (odstavek 291.19). V tem poslu obstaja več

strank, odgovornih za obravnavano zadevo (družbe 1 do 10). Kot je navedeno v zgledu A1, lahko podjetje upošteva, ali bi skupni interes ali razmerje s posamezno družbo povzročilo nevarnost za neodvisnost, ki ni na sprejemljivi ravni.

- D1 Vsaka družba posreduje podjetju pisno predstavitev, v kateri je izmera njenih rezerv na osnovi postavljenih sodil za izmero dokazanih rezerv. Predstavitev ni na voljo predvidenim uporabnikom.

V tem poslu je več odgovornih strank (družbe od 1 do 10). Pri ugotavljanju, ali je treba uporabiti določbe o neodvisnosti za vse te družbe, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje s posamezno družbo ustvarilo nevarnost za neodvisnost, ki ni na sprejemljivi ravni. Pri tem upošteva dejavnike, kot sta:

- pomembnost dokazanih rezerv družbe v razmerju do skupnih rezerv, o katerih je treba poročati, in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom (odstavek 291.28).

Primer: družba 8 pokriva 0,17 % skupnih rezerv, zato bi poslovno razmerje ali skupen interes s to družbo povzročila manjšo nevarnost kot podobno razmerje z družbo 6, ki pokriva približno 37,5 % rezerv.

Po ugotovitvi, za katere družbe veljajo zahteve za neodvisnost, se od skupine za posel dajanja zagotovila in podjetja zahteva neodvisnost od tistih odgovornih strank, ki bi jih lahko šteli za naročnike posla dajanja zagotovila (odstavek 291.28).

- D2 Podjetje neposredno izmeri rezerve nekaterih družb.

Enaka uporaba kot v primeru D1.

**DEL C – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V  
GOSPODARSTVU**

	Stran
Razdelek 300 Uvod	152
Razdelek 310 Morebitna navzkrižja	156
Razdelek 320 Priprava informacij in poročanje o njih	158
Razdelek 330 Delovanje z zadostnimi izkušnjami	160
Razdelek 340 Finančni deleži	162
Razdelek 350 Spodbude	164

## **RAZDELEK 300**

### **Uvod**

- 300.1 Ta del kodeksa opisuje, kako se konceptualni okvir, opisan v delu A, v določenih razmerah uporablja za računovodske strokovnjake v gospodarstvu. Ta del ne opisuje vseh okoliščin in razmerij, na katere lahko naletijo računovodski strokovnjaki v gospodarstvu in ki povzročajo ali bi lahko povzročili nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zato je priporočljivo, da so računovodski strokovnjaki v gospodarstvu pozorni na take okoliščine in razmerja.
- 300.2 Investitorji, posojilodajalci, delodajalci in drugi člani poslovne skupnosti, pa tudi vlada in širša javnost se utegnejo zanašati 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 te informacije pa se organizacije, v katerih so zaposleni, in tretje stranke lahko zanašajo. Odgovorni so lahko tudi za zagotavljanje uspešnega finančnega vodenja in strokovnega svetovanja o celi vrsti različnih zadev, povezanih s poslovanjem.
- 300.3 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu je lahko uslužbenec, partner, direktor (član upravnega odbora ali uprave), lastnik – poslovodja, prostovoljec ali kdo drug, ki dela za eno ali več organizacij, ki ga najamejo. Kakršna koli morebitna pravna oblika razmerja z organizacijo zaposlitve ne vpliva na etično odgovornost, ki ji je računovodski strokovnjak v gospodarstvu zavezan.
- 300.4 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu je dolžan uveljavljati legitimne cilje organizacije zaposlitve. Cilj tega kodeksa ni, da bi računovodskemu strokovnjaku v gospodarstvu preprečeval primerno uresničevanje te dolžnosti, ampak obravnava okoliščine, v katerih utegne biti ogroženo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 300.5 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu ima lahko vodstveni položaj v organizaciji. Čim višji je položaj, tem večjo možnost in priložnost ima vplivati na dogodke, prakso in ravnanje organizacije. Zato se pričakuje, da bo računovodski strokovnjak v gospodarstvu v svoji organizaciji spodbujal



etično kulturo, ki poudarja pomen, ki ga višje vodstvo pripisuje etičnemu obnašanju.

- 300.6 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu ne sme zavestno sodelovati pri nobeni vrsti poslovanja, zaposlitvi ali dejavnosti, ki škoduje ali utegne škodovati neoporečnosti, nepristranskosti ali dobremu ugledu stroke in bi bila zato nezdržljiva s temeljnimi načeli.
- 300.7 Skladnost ravnanja s temeljnimi načeli lahko ogroža širok splet okoliščin. Nevarnosti sodijo v eno ali več od naslednjih kategorij:
- a) koristoljubje,
  - b) pregledovanje lastnega dela,
  - c) zagovarjanje,
  - d) domačnost in
  - e) ustrahovanje.

Te nevarnosti so podrobneje obravnavane v delu A tega kodeksa.

- 300.8 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti koristoljubja za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu, vključujejo:
- finančni delež ali prejem posojila ali jamstva v organizaciji zaposlitve,
  - sodelovanje v dogovorih o stimulativen plačilu, ki ga ponuja organizacija zaposlitve,
  - neprimerno osebno uporabo sredstev družbe,
  - skrbi v zvezi z varnostjo zaposlitve,
  - komercialne pritiske zunaj organizacije zaposlitve.
- 300.9 Primer okoliščine, ki povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu, je določanje primerne računovodske obravnave za poslovno združitev po tem, ko je bila opravljena študija upravičenosti, ki je podprla odločitev za prevzem.
- 300.10 Pri uveljavljanju legitimnih nalog in ciljev svoje organizacije zaposlitve lahko računovodski strokovnjak v gospodarstvu podpira stališče organizacije, če njegove izjave niso niti

napačne niti zavajajoče. Takšno ravnanje na splošno ne povzroča nevarnosti zagovarjanja.

300.11 Primeri okoliščin, ki lahko za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu povzročijo nevarnosti domačnosti, vključujejo:

- odgovornost za računovodsko poročanje v organizaciji zaposlitve, kadar je član njegove ožje ali najožje družine zaposlen v organizaciji in odloča o zadevah, ki vplivajo na računovodsko poročanje organizacije;
- dolgoletno povezavo z osebami, ki vplivajo na poslovne odločitve;
- sprejemanje daril ali ugodnejša obravnava, razen če je vrednost neznatna in zanemarljiva.

300.12 Primera okoliščin, ki lahko za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu povzročijo nevarnosti ustrahovanja, sta:

- grožnja odpusta ali zamenjave računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu ali člana njegove ožje ali najožje družine zaradi nestrinjanja glede uporabe računovodskega načela ali načina poročanja o računovodskih informacijah;
- gospodovalna osebnost, ki poskuša vplivati na proces odločanja, na primer v zvezi z oddajo naročil ali uporabo računovodskega načela.

300.13 Varovala, s katerimi je mogoče nevarnosti odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, sodijo v dve širši kategoriji:

- a) varovala, ki jih postavljajo stroka, zakonodaja ali drug predpis, in
- b) varovala v delovnem okolju.

Primeri varoval, ki jih postavljajo stroka, zakonodaja ali drug predpis, so podrobneje navedeni v odstavku 100.14 dela A tega kodeksa.

300.14 Varovala v delovnem okolju vključujejo:

- sisteme upravljalnega nadzora ali druge nadzorne mehanizme v organizaciji zaposlitve;
- programe etike in obnašanja v organizaciji zaposlitve;

- postopke pridobivanja sodelavcev v organizaciji zaposlitve, ki poudarjajo pomen zaposlovanja visoko usposobljenega strokovnega osebja;
- močne notranje kontrole;
- primerne disciplinske postopke;
- vodstvo, ki poudarja pomen etičnega obnašanja, in pričakovanje, da bodo zaposleni ravnali etično;
- usmeritve in postopke za izvajanje in spremljanje kakovosti dela zaposlenih;
- pravočasno seznanjanje vseh zaposlenih z usmeritvami in postopki organizacije zaposlitve, vključno z vsemi njihovimi spremembami, in primerno usposabljanje in izobraževanje o teh usmeritvah in postopkih;
- usmeritve in postopke za spodbujanje in pooblaščenje zaposlenih, da nadrejene v organizaciji zaposlitve brez strahu pred povračilnimi ukrepi seznanjajo z etičnimi problemi, s katerimi se soočajo;
- posvetovanje z drugim primernim računovodskim strokovnjakom.

300.15 Kadar je računovodski strokovnjak v gospodarstvu prepričan, da se bo neetično obnašanje ali ravnanje drugih v organizaciji zaposlitve nadaljevalo, bi moral razmisliti o tem, da poišče pravni nasvet. V izjemnih situacijah, ko je izčrpal vsa razpoložljiva varovala in ni mogel zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven, lahko računovodski strokovnjak v gospodarstvu sklene, da je primerno zapustiti organizacijo zaposlitve.

## **RAZDELEK 310**

### **Morebitna navzkrižja**

- 310.1 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu mora upoštevati temeljna načela. Lahko pa se zgodi, da pride do navzkrižja med njegovo odgovornostjo do organizacije zaposlitve in poklicno zavezanostjo k uresničevanju temeljnih načel. Od računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu se pričakuje, da podpira legitimne in etične cilje, ki jih je določil delodajalec, ter pravila in postopke, ki podpirajo te cilje. Kljub temu mora računovodski strokovnjak v gospodarstvu takrat, kadar ustvarja določena okoliščina ali razmerje nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli, uporabiti pristop s pomočjo konceptualnega okvira, ki je opisan v razdelku 100, da se ustrezno odzove na nevarnost.
- 310.2 Zaradi svoje odgovornosti do organizacije zaposlitve utegne biti računovodski strokovnjak v gospodarstvu pod pritiskom, da ravna ali se obnaša na načine, ki bi lahko ogrozili ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Tak pritisk je lahko očiten ali prikrit; lahko prihaja od nadzornika, poslovodje, člana uprave ali drugega posameznika v organizaciji zaposlitve. Računovodski strokovnjak v gospodarstvu je lahko izpostavljen pritisku, da:
- ravna v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom;
  - ravna v nasprotju s strokovnimi ali poklicnimi standardi;
  - omogoča poslovodske strategije neetičnega ali nezakonitega ustvarjanja dobička;
  - drugim laže ali jih drugače namerno zavaja (vključno z zavajanjem z molkom), zlasti:
    - revizorje organizacije, v kateri je zaposlen, ali
    - regulatorje;
  - izda poročilo ali je drugače povezan z računovodskim ali nefinančnim poročanjem, ki pomembno izkrivlja dejstva, vključno z navedbami, na primer v zvezi:
    - z računovodskimi izkazi,
    - z zagotavljanjem skladnosti z davčnimi predpisi,

- z zagotavljanjem skladnosti z zakonodajo,
- s poročili, ki jih zahtevajo regulatorji trga vrednostnih papirjev.

310.3 Treba je ovrednotiti bistvenost kakršnih koli nevarnosti zaradi takšnih pritiskov, na primer nevarnosti ustrahovanja, in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:

- pridobitev nasveta, kadar je to primerno, v okviru organizacije zaposlitve, od neodvisnega poklicnega svetovalca ali ustreznega strokovnega organa;
- uporaba postopka uradnega reševanja sporov v okviru organizacije zaposlitve;
- iskanje pravne pomoči.

## **RAZDELEK 320**

### **Priprava informacij in poročanje o njih**

- 320.1 Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu so pogosto vključeni v pripravo informacij in poročanje o informacijah, ki se lahko objavijo ali jih uporabljajo drugi znotraj ali zunaj organizacije zaposlitve. Te informacije lahko obsegajo računovodske ali poslovske informacije, na primer napovedi in predračune, računovodske izkaze, razprave in analize posloводства ter pisno predstavitev posloводства, pripravljeno za revizorje v okviru revizije računovodskih izkazov organizacije. Računovodski strokovnjak v gospodarstvu mora tako informacijo pripraviti ali predstaviti pošteno, odkrito in v skladu z ustreznimi strokovnimi standardi, tako da bo informacija razumljiva v njenem kontekstu.
- 320.2 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu, ki je odgovoren za pripravo ali odobritev računovodskih izkazov organizacije zaposlitve za splošen namen, se mora prepričati, da so ti računovodski izkazi predstavljeni v skladu s primernimi standardi računovodskega poročanja.
- 320.3 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu mora z razumnimi ukrepi poskrbeti za to, da bodo informacije, za katere je odgovoren:
- a) jasno opisovale resnično naravo poslov, sredstev ali obveznosti;
  - b) pravočasno in pravilno razvrščale in evidentirale informacije ter
  - c) v vseh pomembnih pogledih točno in popolno predstavljale dejstva.
- 320.4 Nevarnosti za delovanje v skladu s temeljnimi načeli, na primer nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja, ki ogrožata nepristranskost ali strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, nastanejo, če je računovodski strokovnjak v gospodarstvu pod pritiskom (od zunaj ali zaradi možne osebne koristi), da se sam vplete v zavajajoče informacije ali ga vanje vpletejo dejanja drugih.
- 320.5 Bistvenost teh nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot sta vir pritiska in stopnja, do katere so ali bi lahko bile informacije

zavajajoče. Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko posvetovanje z nadrejenimi v okviru organizacije zaposlitve, z revizijsko komisijo ali s pristojnimi za upravljanje organizacije ali z ustreznim strokovnim organom.

- 320.6 Kadar nevarnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak v gospodarstvu odkloniti, da bi bil ali ostal vpleten v informacije, za katere presodi, da so zavajajoče. Računovodski strokovnjak v gospodarstvu utegne biti tudi nevede vpleten v zavajajoče informacije. Ko se tega zave, mora ukreniti vse potrebno, da prekine svojo povezavo s takimi informacijami. Pri ugotavljanju, ali je treba o tem koga obvestiti, lahko računovodski strokovnjak v gospodarstvu poišče pravni nasvet. Poleg tega lahko razmisli tudi o odpovedi.

## **RAZDELEK 330**

### **Delovanje z zadostnimi izkušnjami**

- 330.1 Temeljno načelo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti terja od računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu, da opravlja samo tiste bistvene naloge, za katere ima ali lahko pridobi zadostno specifično usposobljenost ali izkušnje. Računovodski strokovnjak v gospodarstvu ne sme namerno zavajati delodajalca glede svoje strokovnosti ali izkušenj, niti opustiti iskanja nasvetov in pomoči ustreznih veščakov, kadar jih potrebuje.
- 330.2 Okoliščine, ki ustvarjajo nevarnost za računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu, da ne bi opravljal nalog z ustrežno stopnjo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, so med drugim:
- premalo časa za primerno opravljanje ali dokončanje ustreznih nalog;
  - nepopolne, omejene ali drugače neustrezne informacije za pravilno opravljanje nalog;
  - nezadostne izkušnje, usposobljenost in/ali izobrazba;
  - neustrezni viri za pravilno opravljanje nalog.
- 330.3 Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so obseg sodelovanja računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu z drugimi, njegova vloga pri poslu ter raven nadzora in pregledovanja, ki se uporablja za opravljeno delo. Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primeri takih varoval so:
- pridobitev dodatnih nasvetov ali usposobljenosti;
  - zagotovitev zadostnega časa za opravljanje ustreznih nalog;
  - pomoč nekoga z ustrežno usposobljenostjo in izkušnjami;
  - kadar je to primerno, posvetovanje z:
    - nadrejenimi v organizaciji zaposlitve,
    - neodvisnimi veščaki,



- ustreznim strokovnim organom.

330.4 Če nevarnosti ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, se morajo računovodski strokovnjaki v gospodarstvu odločiti, ali bodo zavrnili opravljanje zadevnih nalog. Če se računovodski strokovnjak v gospodarstvu odloči, da je zavrnitev naloge primerna, mora jasno navesti razloge za svoje dejanje.

## **RAZDELEK 340**

### **Finančni deleži**

340.1 Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu utegnejo imeti finančne deleže ali vedeti za finančne deleže najožjih ali ožjih družinskih članov, ki lahko v določenih okoliščinah ustvarjajo nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli. Nevarnosti koristoljubja, ki ogrožajo nepristranskost ali zaupnost, lahko nastanejo, ker obstajata motiv in priložnost za manipuliranje s cenovno občutljivimi informacijami zaradi pridobitve finančne koristi. Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnost koristoljubja, vključujejo razmere, v katerih je računovodski strokovnjak v gospodarstvu ali njegov najožji ali ožji družinski član:

- imetnik neposrednega ali posrednega finančnega deleža v organizaciji zaposlitve, na vrednost katerega bi lahko neposredno vplivale odločitve, ki jih je sprejel računovodski strokovnjak v gospodarstvu;
- upravičen do nagrade iz dobička, na vrednost katere bi lahko neposredno vplivale odločitve, ki jih je sprejel računovodski strokovnjak v gospodarstvu;
- neposreden ali posreden imetnik delniških opcij v organizaciji zaposlitve, na vrednost katerih bi lahko neposredno vplivale odločitve, ki jih je sprejel računovodski strokovnjak v gospodarstvu;
- neposreden ali posreden imetnik delniških opcij v organizaciji zaposlitve, ki so ali bodo kmalu upravičene do zamenjave;
- upravičen, da v organizaciji zaposlitve pridobi delniške opcije ali nagrade na podlagi uspešnosti, če bodo doseženi določeni cilji.

340.2 Bistvenost kakršne koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Pri ovrednotenju bistvenosti katere koli nevarnosti in po potrebi pri določanju primernih varoval za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven mora računovodski strokovnjak v gospodarstvu ovrednotiti naravo finančnega deleža. To obsega

ovrednotenje bistvenosti finančnega deleža in ugotavljanje, ali je ta neposreden ali posreden. Ocena, kaj je bistven ali vreden delež v organizaciji, bo za vsakega posameznika drugačna glede na njegove osebne razmere. Primeri varoval za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven so:

- usmeritve in postopki za odbor, ki je neodvisen od posloводства in določi raven ali obliko nagrajevanja višjega posloводства;
- razkritje vseh pomembnih deležev in kakršnih koli načrtov za trgovanje z ustreznimi delnicami pristojnih za upravljanje organizacije zaposlitve v skladu z vsemi notranjimi usmeritvami organizacije;
- kadar je to primerno, posvetovanje z nadrejenimi v organizaciji zaposlitve;
- kadar je to primerno, posvetovanje s pristojnimi za upravljanje organizacije zaposlitve ali z ustreznimi strokovnimi organi;
- postopki notranje ali zunanje revizije;
- tekoče izobraževanje o etičnih vprašanjih in zakonskih omejitvah ter drugih predpisih v zvezi z morebitnim trgovanjem z notranjimi informacijami.

340.3 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu ne sme niti prirejati podatkov niti uporabljati zaupnih podatkov za svojo osebno korist.

## **RAZDELEK 350**

### **Spodbude**

#### *Prejemanje ponudb*

- 350.1 Računovodskemu strokovnjaku v gospodarstvu ali njegovemu najोजjemu ali ožjemu družinskemu članu utegne biti ponujena spodbuda. Spodbude so lahko v različnih oblikah, ki vključujejo darila, gostoljubje, prednostno obravnavo in neprimerno sklicevanje na prijateljstvo ali lojalnost.
- 350.2 Ponujanje spodbud lahko ustvari nevarnosti za delovanje v skladu s temeljnimi načeli. Če je računovodskemu strokovnjaku v gospodarstvu ali njegovemu najोजjemu ali ožjemu družinskemu članu ponujena spodbuda, je treba oceniti razmere. Nevarnosti koristoljubja, ki ogrožajo nepristranskost ali zaupnost, nastanejo, če je spodbuda dana z namenom neprimernega vplivanja na dejanja ali odločitve, spodbujanja nezakonitega ali nepoštenega ravnanja, ali pridobivanja zaupnih informacij. Nevarnosti ustrahovanja, ki ogrožajo nepristranskost ali zaupnost, nastanejo, če je taka spodbuda sprejeta, čemur sledijo nevarnosti, da bo informacija o spodbudi prišla v javnost in škodovala ugledu računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu ali njegovega najोजjega ali ožjega družinskega člana.
- 350.3 Obstoj in bistvenost kakršnih koli nevarnosti bosta odvisna od narave, vrednosti in namena ponudbe za spodbudo. Če bi razumna in dobro obveščena tretja stranka ob upoštevanju vseh posebnih dejstev in okoliščin upoštevala tako ponudbo za nepomembno in presodila, da ni namenjena spodbujanju neetičnega obnašanja, lahko računovodski strokovnjak v gospodarstvu sklene, da je ponudba dana v okviru običajnega poslovanja ter lahko na splošno sklepa, da ni bistvene nevarnosti za delovanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 350.4 Bistvenost katerih koli nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če nevarnosti z uporabo varoval ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, računovodski strokovnjak v gospodarstvu spodbude ne sme sprejeti. Ker dejanske ali zaznane nevarnosti za skladnost delovanja s temeljnimi načeli ne izhajajo zgolj iz prejema

spodbude, ampak včasih že iz samega dejstva, da je bila spodbuda ponujena, je treba sprejeti dodatna varovala. Računovodski strokovnjak v gospodarstvu mora ovrednotiti vse nevarnosti, nastale s takšnimi ponudbami, in ugotoviti, ali naj ukrepa na enega ali več naslednjih načinov:

- a) nemudoma obvesti višje poslovodstvo ali pristojne za upravljanje organizacije zaposlitve, takoj ko so bile take ponudbe dane;
- b) o ponudbi obvesti tretje stranke – na primer strokovni organ ali delodajalca osebe, ki je dala ponudbo; računovodski strokovnjak v gospodarstvu lahko pred tovrstnim ukrepanjem zaprosi za pravni nasvet;
- c) obvesti najožje ali ožje družinske člane o nastalih nevarnostih in ustreznih varovalih, kadar nastopijo razmere, ki bi utegnile povzročiti ponujanje spodbud, na primer zaradi njihovega delovnega mesta;
- d) obvesti višje ravni poslovodstva ali pristojne za upravljanje organizacije zaposlitve, kadar so njegovi najožji ali ožji družinski člani zaposleni pri konkurentih ali možnih dobaviteljih te organizacije.

#### *Dajanje ponudb*

- 350.5 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu se lahko znajde v položaju, ko se od njega pričakuje ali je kako drugače pod pritiskom, da ponudi spodbude, s katerimi bi vplival na presojo ali proces odločanja drugega posameznika ali organizacije ali pridobil zaupne informacije.
- 350.6 Tak pritisk lahko pride iz organizacije zaposlitve, na primer od sodelavca ali nadrejenega. Lahko pa pride tudi od zunaj od osebe ali organizacije, ki predlaga dejanja ali poslovne odločitve, ki bi bile ugodne za organizacijo zaposlitve, pri tem pa bi verjetno neprimerno vplivale na računovodskega strokovnjaka v gospodarstvu.
- 350.7 Računovodski strokovnjak v gospodarstvu ne sme ponuditi spodbude, s katero bi neprimerno vplival na strokovno presojo tretje stranke.
- 350.8 Kadar prihaja pritisk za ponujanje neetične spodbude iz organizacije zaposlitve, naj računovodski strokovnjak upošteva načela in navodila glede reševanja etičnih navzkrižij, navedena v delu A tega kodeksa.

## OPREDELITEV POJMOV

V tem kodeksu etike za računovodske strokovnjake imajo opredeljeni izrazi naslednji pomen:

### **Član upravnega odbora ali uprave** (*Director or officer*)

Pristojni za upravljanje organizacije ali osebe z enakovrednimi pristojnostmi ne glede na njihove nazive, ki se lahko razlikujejo glede na pravno ureditev držav.

### **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 zagotovila v zvezi s poslom. To izključuje zunanje veščake, ki jih je pogodbeno zaposlilo podjetje ali podjetje v mreži.

### **Finančni delež** (*Financial interest*)

Delež v lastniškem kapitalu ali drug vrednostni papir, zadolžnica, posojilo ali drug dolžniški inštrument organizacije, vključno s pravicami in obveznostmi za pridobitev takega deleža in izpeljanimi inštrumenti, ki so neposredno povezani s takšnim deležem.

### **Ključni revizijski partner** (*Key audit partner*)

Partner, zadolžen za posel, oseba, odgovorna 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.

### **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 obvladovanja kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabo skupne

blagovne znamke ali znaten del strokovnih kadrov.

**Najožja družina** (*Immediate family*)

Zakonski (ali temu ustrezni) partner ali vzdrževani družinski član.

**Naročnik posla dajanja zagotovila** (*Assurance client*)

Odgovorna stranka, to je oseba (ali osebe), ki:

- a) je v poslu z neposrednim poročanjem odgovorna za obravnavano zadevo ali
- b) je v poslu na podlagi izjave odgovorna za informacijo o obravnavani zadevi, lahko pa je odgovorna tudi za obravnavano zadevo.

**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 organizacija, ki kotira, bo naročnik revizije vedno vključeval tudi njegove povezane organizacije. Če naročnik revizije ni organizacija, ki kotira, vključuje le tiste povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje.

**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) zaznana neodvisnost (*independence in appearance*) – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi razumna in dobro obveščena tretja stranka 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 zagotovila.

**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 preko kolektivnih investicijskih skladov ali nepremičninskih, skrbniških ali drugih posrednikov, ki jih posameznik ali organizacija obvladuje ali lahko vpliva na njihove naložbene odločitve.

**Obstoječi računovodski strokovnjak** (*Existing accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki trenutno za naročnika opravlja revizijske, računovodske, davčne, svetovalne ali podobne strokovne storitve.

**Ocenjevanje kakovosti posla** (*Engagement quality control review*)

Postopek, ki je na datum izdaje poročila ali pred njim namenjen nepristranskemu ovrednotenju bistvenih presoj delovne skupine za posel in sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila.

**Oglaševanje** (*Advertising*)

Seznanjanje javnosti s storitvami ali strokovnim znanjem računovodskih strokovnjakov v javni praksi z namenom pridobivanja strokovnih poslov.

**Organizacija, ki kotira** (*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.

**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, ter 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, poslovanja ali drugih sredstev obvladuje take stranke, in
- c) organizacija, ki jo take stranke obvladujejo preko lastništva, poslovanja ali drugih sredstev.

**Podjetje v mreži** (*Network firm*)

Podjetje ali organizacija, ki je del mreže.

**Podružnica** (*Office*)

Ločena podskupina, organizirana bodisi območno bodisi področno.

**Pogojni honorar** (*Contingent fee*)

Honorar, izračunan na vnaprej določeni osnovi v odvisnosti od izida posla ali opravljenih storitev podjetja. Honorar, ki ga določi sodišče ali drug javni organ, ni pogojni honorar.

**Posel dajanja zagotovila** (*Assurance engagement*)

Posel, v katerem računovodski strokovnjak v javni praksi pripravi sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja drugih predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna stranka, o izidu ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve na podlagi sodil.

(Za navodila o poslih dajanja zagotovil glej *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil in opisuje sestavine in cilje posla dajanja zagotovila ter opredeljuje posle, na katere se nanašajo Mednarodni standardi revidiranja (MSR), Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP) in Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil (MSZ).)

**Posel preiskovanja** (*Review engagement*)

Posel dajanja zagotovila, opravljen v skladu z Mednarodnimi standardi poslov 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 pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

**Posredni finančni delež** (*Indirect financial interest*)

Finančni delež, ki prinaša koristi iz lastništva preko kolektivnih investicijskih skladov ali nepremičninskih, skrbniških ali drugih posrednikov, ki jih posameznik ali organizacija ne obvladuje ali ne more vplivati na njihove naložbene odločitve.

**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 omogoča bistven vpliv na tako organizacijo, delež pa je za naročnika in z njim povezano organizacijo iz točke c) pomemben;
- e) organizacija, ki je obvladovana skupaj z naročnikom ("sestrska organizacija"), če sta tako sestrsk organizacija kot tudi naročnik pomembna za organizacijo, ki obvladuje oba.

**Pristojni za upravljanje** (*Those charged with governance*)

Osebe, katerih naloga je nadziranje strateškega usmerjanja organizacije in obveznosti, povezanih z njeno odgovornostjo. To vključuje tudi nadziranje postopka računovodskega poročanja.

**Računovodske informacije iz preteklosti** (*Historical financial information*)

Informacije finančne narave 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.

**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 konsolidiranih računovodskih izkazov, imenovanih tudi računovodski izkazi skupine, pa so to konsolidirani računovodski izkazi.

**Računovodski strokovnjak** (*Professional accountant*)

Posameznik, ki je član organizacije, ki je vključena v Mednarodno zvezo računovodskih strokovnjakov (IFAC).

**Računovodski strokovnjak v gospodarstvu** (*Professional accountant in business*)

Računovodski strokovnjak, zaposlen ali angažiran na izvršilnem ali neizvršilnem položaju na področjih, kot so trgovina, industrija, storitve, javni sektor, izobraževanje, neprofitni sektor, regulativni ali strokovni organi, ali računovodski strokovnjak, ki je v pogodbenem razmerju s takimi organizacijami.

**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.

**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 osebe, ki je v podjetju višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali temu enakovreden);
  - ii) za revizijski posel svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
  - iii) zagotavljajo obvladovanje kakovosti pri revizijskem poslu, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla;
- c) vsi tisti v podjetju v mreži, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla.

**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.

**Skupina za posel dajanja zagotovila (*Assurance team*)**

- a) Vsi člani delovne skupine za posel dajanja zagotovila;
- b) vsi drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovila, vključno s tistimi, ki:
  - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel dajanja zagotovila, ali ki opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim v povezavi z opravljanjem posla dajanja zagotovila;
  - ii) za posel dajanja zagotovila svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
  - iii) zagotavljajo obvladovanje kakovosti pri poslu dajanja

zagotovila, vključno s tistimi, ki opravljajo ocenjevanje kakovosti posla dajanja zagotovila.

**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 temu enakovreden);
  - ii) za posel preiskovanja svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
  - iii) zagotavljajo obvladovanje 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.

**Sprejemljiva raven** (*Acceptable level*)

Raven, za katero bi razumna in dobro obveščena tretja stranka ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin, ki so bile računovodskemu strokovnjaku takrat na voljo, lahko sklepala, da ravnanje v skladu s temeljnimi načeli ni ogroženo.

**Strokovne storitve** (*Professional services*)

Storitve, za katere so potrebni računovodska ali sorodna znanja in sposobnosti in jih opravlja računovodski strokovnjak; take storitve so na primer računovodske, revizijske, davčne, svetovalne in finančne storitve.

**Subjekt javnega interesa** (*Public interest entity*)

- a) Organizacija, ki kotira, 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 organizacije, ki kotirajo; tak predpis lahko izda kateri koli ustrezen regulator, tudi regulator za področje revidiranja.

**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 poglobljeno znanje in izkušnje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali 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 zagotovila
Assurance engagement	– Posel dajanja zagotovila
Assurance team	– Skupina za posel dajanja zagotovila
Audit client	– Naročnik revizije
Audit engagement	– Revizijski posel
Audit team	– Revizijska skupina
Close family	– Ožja družina
Contingent fee	– Pogojni honorar
Direct financial interest	– Neposredna finančna udeležba
Director or officer	– Član upravnega odbora ali uprave
Engagement partner	– Partner, zadolžen za posel
Engagement quality control review	– Ocenjevanje 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
Historical financial information	– Računovodske informacije iz preteklosti
Immediate family	– Najožja družina
Independence	– Neodvisnost
Indirect financial interest	– Posredna finančna udeležba

## Kodeks IESBA

---

Key audit partner – Ključni revizijski partner

Listed entity – Organizacija, ki kotira

Network – Mreža

Network firm – Podjetje v mreži

Office – Podružnica

Professional accountant – Računovodski strokovnjak

Professional accountant in business – Računovodski strokovnjak v gospodarstvu

Professional accountant in public practice – Računovodski strokovnjak v javni praksi

Professional services – Strokovne storitve

Public interest entity – Subjekt javnega interesa

Related entity – Povezana organizacija

Review client – Naročnik posla preiskovanja

Review engagement – Posel preiskovanja

Review team – Skupina za posel preiskovanja

Special purpose financial statements – Računovodski izkazi za poseben namen

Those charged with governance – Pristojni za upravljanje



**Začetek veljavnosti**

Ta kodeks začne veljati 1. januarja 2011; zgodnejša uporaba je dovoljena. Za Kodeks IESBA veljajo naslednje prehodne določbe:

**Subjekti javnega interesa**

1. Razdelek 290 Kodeksa IESBA vsebuje dodatne določbe glede neodvisnosti, če je naročnik revizije ali posla preiskovanja subjekt javnega interesa. Dodatne določbe, ki veljajo zaradi nove opredelitve subjekta javnega interesa ali zaradi navodil v odstavku 290.26, veljajo od 1. januarja 2012. Glede zahtev o zamenjavi partnerjev veljajo prehodne določbe v spodnjih odstavkih 2 in 3.

**Zamenjava partnerjev**

2. Za partnerja, na katerega se nanašajo določbe o zamenjavi v odstavku 290.151, ker izpolnjuje opredelitev novega izraza »ključni revizijski partner« in hkrati ni partner, zadolžen za posel, ali oseba, odgovorna za ocenjevanje kakovosti posla, veljajo določbe o zamenjavi za revizije in posle preiskovanja računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2011 ali kasneje. Na primer pri naročniku revizije, ki ima konec poslovnega obdobja ob koncu koledarskega leta, bi moral biti partner, ki ni partner, zadolžen za posel, ali oseba, odgovorna za ocenjevanje kakovosti posla, in ki je delal kot ključni revizijski partner sedem ali več let (to je pri revizijah za 2003–2010), zamenjan po še enem letu delovanja kot ključni revizijski partner (to je po končanju revizije za leto 2011).
3. Za partnerja, zadolženega za posel, ali osebo, odgovorno za ocenjevanje kakovosti posla, ki je neposredno pred nastopom ene od teh dveh vlog delal kot drug ključni revizijski partner za tega naročnika in ki je ob začetku prvega poslovnega leta, ki se je začelo 15. decembra 2010 ali kasneje, delal kot partner, zadolžen za posel, ali oseba, odgovorna za ocenjevanje kakovosti posla, šest ali manj let, veljajo določbe o rotaciji za revizije in posle preiskovanja računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2011 ali kasneje. Na primer v primeru naročnika revizije, ki ima konec poslovnega obdobja ob koncu koledarskega leta, bi moral biti partner, ki je delal kot drug ključni revizijski partner za tega naročnika štiri leta (to je pri revizijah za 2002-2005) in nato kot partner, zadolžen za posel, pet let (to je pri revizijah za

2006–2010), zamenjan po še enem letu delovanja kot partner, zadolžen za posel (to je po končanju revizije za leto 2011).

#### **Storitve, ki ne dajejo zagotovil**

4. Odstavki 290.156–290.219 obravnavajo določbe o storitvah, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizij ali poslov preiskovanja. Če se na dan uveljavitve tega kodeksa opravljajo storitve za naročnika revizije ali posla preiskovanja in so bile te storitve dovoljene po Kodeksu IESBA iz junija 2005 (prenovljenem julija 2006), vendar so prepovedane ali omejene po tem kodeksu, lahko podjetje nadaljuje opravljanje takih storitev samo pod pogojem, da so bile dogovorjene in začete pred 1. januarjem 2011 ter bodo končane pred 1. julijem 2011.

#### **Honorarji – sorazmerni obseg**

5. Odstavek 290.222 določa, da mora, kadar je naročnik revizije ali posla preiskovanja subjekt javnega interesa in predstavljajo vsi honorarji od tega naročnika in z njim povezanih organizacij (vsebina obravnave v odstavku 290.27) v dveh zaporednih letih več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je prejelo podjetje, ki bo izrazilo mnenje o naročnikovih računovodskih izkazih, podjetje opraviti pregled revizije tega drugega leta pred ali po izdaji mnenja (kot je opisano v odstavku 290.222). Ta zahteva velja za revizije ali posle preiskovanja računovodskih izkazov, ki se nanašajo na obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2010 v primeru, da vsota honorarjev od tega naročnika presega prag 15 % za leti 2011 in 2012, uporabiti »pregled pred ali po izdaji mnenja« pri reviziji računovodskih izkazov za leto 2012 ali kasneje. Na primer pri naročniku revizije, ki ima konec poslovnega obdobja ob koncu koledarskega leta, bi bilo treba.

#### **Usmeritve glede nagrajevanja in ocenjevanja**

6. Odstavek 290.29 določa, da ključni revizijski partner ne sme biti ocenjen ali nagrajen na osnovi svoje uspešnosti pri prodaji storitev, ki ne dajejo zagotovila, partnerjevemu naročniku revizije. Ta zahteva začne veljati 1. januarja 2012. Vendar pa lahko ključni revizijski partner prejme nagrado še po 1. januarju 2012 na osnovi svoje uspešnosti pri prodaji storitev, ki ne dajejo zagotovila, partnerjevemu naročniku revizije, če je bila njegova uspešnost ocenjena pred 1. januarjem 2012.