

**Mednarodni kodeks etike
za računovodske strokovnjake**

—
 **vključno z
Mednarodnimi standardi neodvisnosti**

Izdaja 2024

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

Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjakeTM (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnostiTM), osnutke za javno obravnavo, dokumente o posvetovanjih in druge publikacije IESBA je izdal IFAC in ima zanje tudi avtorske pravice.

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA) in *Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjakeTM* (vključno z *Mednarodnimi standardi neodvisnostiTM*), NOCLAR – odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, IESBA in logotip IESBA so blagovne znamke IFAC-a ali registrirane blagovne znamke in storitvene znamke IFAC-a v ZDA in drugih državah. Mednarodna fundacija za etiko in revizijo ter IFEA sta blagovni znamki IFEA ali registrirani blagovni znamki in storitveni znamki IFEA v ZDA in drugih državah.

– Avtorske pravice (avgust 2024) ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane. Publikacijo si za osebno uporabo ali nakup lahko prenesete na računalnik s spletne strani Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IESBA) (www.ethicsboard.org). Za razmnoževanje, shranjevanje ali pošiljanje ali za drugo podobno uporabo tega dokumenta je potrebno pisno dovoljenje Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, razen če se dokument uporablja za posamezno uporabo.

Strukture in procese, ki podpirajo delovanje IESBA, omogoča Mednarodna fundacija za etiko in revizijoTM (IFEATM).

Elektronski naslov: permissions@ifac.org za informacije o avtorskih pravicah, blagovnih znamkah, dovoljenjih.

Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2024) je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) avgusta 2024 v angleškem jeziku, v slovenski jezik ga je prevedel Slovenski inštitut za revizijo marca 2026 ter je objavljen z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2024)* je nadziral IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (izdaja 2024)* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini. IFAC ne prevzema nobene odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki bi lahko nastala kot posledica njegove uporabe.

Angleški tekst *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, izdaja 2024* © 2024, IFAC. Vse pravice pridržane.

Slovenski tekst *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, izdaja 2024* © 2024, IFAC. Vse pravice pridržane.
Izvorni naslov: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2024 Edition, ISBN: 978-1-60815-571-2.

Izdal:



529 Fifth Avenue

New York, New York 10017, ZDA

www.ethicsboard.org

ISBN: 978-1-60815-613-9

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

IZDAJA 2024

Ureditev priročnika

Vsebina priročnika je razdeljena na naslednje razdelke:

O Mednarodni fundaciji za etiko in revizijo	1
O Odboru za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake	1
Vloga Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov.....	2
Vsebinske spremembe glede na izdajo iz leta 2023	3
Vodnik po kodeksu	4
Vsebina	8
Predgovor.....	11
1. del – Ravnanje v skladu s kodeksom, temeljnimi načeli in konceptualnim okvirom.....	13
2. del – Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu.....	26
3. del – Računovodski strokovnjaki v javni praksi	59
Mednarodni standardi neodvisnosti (dela 4A in 4B)	
Del 4A – Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja	100
Del 4B – Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.....	200
Pojmovnik, vključno s seznamom krajšav	235
Datum veljavnosti	257
Spremembe kodeksa	258
Spremembe kodeksa – datum veljavnosti.....	278

Avtorske pravice in prevod

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

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

Politika Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov v zvezi s prevajanjem in razmnoževanjem publikacij, za katere ima avtorske pravice, je predstavljena v *Politiki za prevajanje publikacij Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov* in v *Politiki za razmnoževanje publikacij Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov*. V zvezi z ustreznimi pogoji naj se zainteresirane stranke, ki želijo razmnoževati ali prevajati in razmnoževati ta priročnik, obrnejo na permissions@ifac.org.

O MEDNARODNI FUNDACIJI ZA ETIKO IN REVIZIJO

Mednarodna fundacija za etiko in revizijo (IFEA ali fundacija) je nepridobitna organizacija, ki podpira visokokakovostno določanje mednarodnih standardov na področju etike, revizije in dajanja zagotovil v javnem interesu. Fundacija izpolnjuje svoje poslanstvo prek dveh odborov za določanje standardov, Odbora za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) ter Odbora za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake.

Fundacija predstavlja izvajanje ključnega priporočila iz priporočil skupine za spremljanje iz julija 2020, tj. krepitev mednarodnega sistema za določanje standardov revidiranja in etike.

Poslanstvo fundacije je podpirati razvoj visokokakovostnih mednarodnih standardov na področju etike, revizije in dajanja zagotovil, in sicer:

- z zagotavljanjem neodvisnega, strokovno usposobljenega in strogega procesa določanja standardov za etiko, revizijo in dajanje zagotovil;
- s podporo javnega interesa v celotnem procesu določanja standardov na področju etike, revizije in dajanja zagotovil;
- z izvajanjem raziskav IAASB in IESBA za podporo razvoju, sprejemanju in izvajanju mednarodnih standardov ter za pomoč pri izobraževanju in obveščanju zainteresiranih strani.

Pregledni visokokakovostni mednarodni standardi so ključni stebri globalne zunanje arhitekture poročanja. Njihovo sprejetje in izvajanje izboljšujeta dostopnost visokokakovostnih finančnih in nefinančnih informacij za zainteresirane strani, vključno z vlagatelji in javnostjo, s čimer se podpira zaupanje v zunanje poročanje in zagotavljanje ter večja gospodarska rast.

Za več informacij obiščite spletno stran fundacije na www.ethicsandaudit.org.

O ODBORU ZA MEDNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE

Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (The International Ethics Standards Board for Accountants® – IESBA®) je neodvisen globalni organ za določanje standardov. IESBA je ustanova v javnem interesu, ker določa visokokakovostne mednarodne etične standarde in standarde neodvisnosti, tako da jih postavlja za temelj etičnega ravnanja v podjetjih in organizacijah ter javnega zaupanja v finančne in nefinančne informacije, kar je ključno za pravilno delovanje in trajnostnost organizacij, finančnih trgov in gospodarstev po vsem svetu. Standardi IESBA so vključeni v Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake (*vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti*), v nadaljevanju: kodeks.

IESBA razvija in izdaja svoje standarde neodvisno in v skladu z odobrenim ustreznim postopkom in Okvirom javnega interesa, ki ga nadzira Odbor za zaščito javnega interesa.

Sestanki odbora so odprti za javnost, gradivo po dnevnem redu pa je na voljo na spletni strani IESBA.

Za dodatne informacije glejte www.ethicsboard.org.

VLOGA MEDNARODNE ZVEZE RAČUNOVODSKIH STROKOVNJAKOV

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) je globalna organizacija za računovodsko stroko in v javnem interesu, saj skupaj s svojimi organizacijami sodeluje in pomaga zagotoviti usposobljeno, strokovno in etično delovno silo računovodskih strokovnjakov po vsem svetu, prispeva k razvoju trajnostnih organizacij zasebnega in javnega sektorja ter podpira močne mednarodne finančne trge in gospodarstva.

IFAC združuje več kot 180 članic, strokovnih računovodskih organizacij, v več kot 135 pravnih ureditvah, ki predstavljajo več kot 3 milijone računovodskih strokovnjakov v javni praksi, industriji, vladnih službah in izobraževanju.

Kot del pooblastila po javnem interesu Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov prispeva k razvoju, sprejemanju in izvajanju visokokakovostnih mednarodnih standardov.

Za dodatne informacije glejte spletno stran IFAC-a na www.ifac.org.

VSEBINSKE SPREMEMBE GLEDE NA IZDAJO IZ LETA 2023

(KODEKS)

Priročnik nadomešča izdajo *Priročnika Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake* (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti) iz leta 2023 in vključuje naslednje spremembe, ki bodo začele veljati decembra 2024:

- Spremenjena opredelitev subjekta javnega interesa (SJI) med drugim določa širši seznam obveznih kategorij SJI-ja, vključno z novo kategorijo »organizacije, s katero se javno trguje«, ki nadomešča kategorijo »kotirajoča organizacija«.

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

Spremembe so bile aprila 2022 objavljene na spletnem mestu IESBA.

- Spremembi opredelitev »naročnik revizije« in »naročnik revizije skupine« v pojmovniku izhajata iz odobrenih sprememb opredelitev kotirajoče organizacije in subjekta javnega interesa.

Spremenjeni opredelitvi »naročnika revizije« in »naročnika revizije skupine« bosta veljali za revizije računovodskih izkazov in računovodskih izkazov skupine za obdobja, ki se začnejo 1. decembra 2024 ali pozneje.

- Določbe kodeksa, povezane s tehnologijo.

Spremembe, povezane s tehnologijo, v delih od 1 do 3, bodo začele veljati 15. decembra 2024.

Spremembe, povezane s tehnologijo v delu 4A, bodo začele veljati za revizije in preiskave računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje. Predčasna uporaba je dovoljena.

Spremembe so bile objavljene na spletnem mestu IESBA februarja 2023.

Odobrene spremembe, ki še ne veljajo

Izdaja priročnika iz leta 2024 vsebuje:

- davčno načrtovanje in s tem povezane storitve – določbe kodeksa.

Razdelek 280 bo veljal za dejavnosti davčnega načrtovanja, ki se začnejo po 30. juniju 2025.

Razdelek 380 in posledične spremembe razdelka 321 bodo veljale za storitve davčnega načrtovanja, ki se začnejo po 30. juniju 2025.

Prehodne določbe za storitve ali dejavnosti davčnega načrtovanja, ki so se začele pred navedenim datumom veljavnosti, se lahko nadaljujejo in zaključijo v skladu z obstoječimi določbami kodeksa.

Predčasna uporaba je dovoljena.

Spremembe so bile objavljene na spletnem mestu IESBA aprila 2024.

Spremembe kodeksa po aprilu 2024 in osnutki za javno obravnavo

V zvezi z informacijami o nedavnih dogodkih in da bi pridobili končne objave, izdane po aprilu 2024, ali nedokončane osnutke za javno obravnavo, glejte spletno mesto IESBA na naslovu www.ethicsboard.org.

VODNIK PO KODEKSU

(Vodnik je neuradna pomoč pri uporabi kodeksa.)

Namen kodeksa

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

Razporeditev gradiva v kodeksu

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

Pojmovniku, se v delu 4A izraz »revizijski posel« nanaša na revizijske posle in tudi na posle preiskovanja. Pojemnik vključuje še seznam krajšav, ki se uporabljajo v kodeksu in drugih standardih, na katere se kodeks sklicuje.

5. Kodeks vključuje razdelke, ki obravnavajo posebne teme. Nekateri razdelki imajo podrazdelke, ki obravnavajo posebne vidike teh tem. Kjer je primerno, ima vsak razdelek kodeksa svojo zgradbo, in sicer:
 - Uvod določa predmet, ki ga obravnava razdelek, ter uvaja zahteve in gradivo za uporabo v povezavi s konceptualnim okvirom. Uvodno gradivo vsebuje informacije, ki vključujejo pojasnilo uporabljenih izrazov, kar je pomembno za razumevanje in uporabo vsakega dela in njegovega razdelka.
 - Zahteve določajo splošne in posebne obveznosti v zvezi z obravnavano zadevo.
 - Gradivo za uporabo zagotavlja sobesedilo, pojasnila, predloge ukrepov ali zadeve, ki jih je treba upoštevati, slike in druga navodila, ki pomagajo pri ravnanju v skladu z zahtevami.

Uporaba kodeksa

Temeljna načela, neodvisnost in konceptualni okvir

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

Zahteve in gradivo za uporabo

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

Zahteve

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

Gradivo za uporabo

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

Dodatek k vodniku

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

(Preglednica je na naslednji strani.)

PREGLED KODEKSA

1. DEL SKLADNOST S KODEKSOM, TEMELJNA NAČELA IN KONCEPTUALNI OKVIR (VSI RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI – RAZDELKI OD 100 DO 199)	
2. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU (RAZDELKI OD 200 DO 299) (2. DEL SE UPORABLJA TUDI ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE V JAVNI PRAKSI, KADAR TI IZVAJAJO STROKOVNE AKTIVNOSTI ZA SVOJE PODJETJE)	3. DEL RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI (RAZDELKI OD 300 DO 399)
	MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI (DELA 4A IN 4B) DEL 4A – NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA (RAZDELKI OD 400 DO 899) DEL 4B – NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA (RAZDELKI OD 900 DO 999)
	SLOVAR (VSI RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI)

PRIROČNIK MEDNARODNEGA KODEKSA ETIKE ZA RAČUNOVODSKE STROKOVNJAKE

(VKLJUČNO Z MEDNARODNIMI STANDARDI NEODVISNOSTI)

VSEBINA

	Stran
PREDGOVOR	11
1. DEL – RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM, TEMELJNIMI NAČELI IN KONCEPTUALNIM OKVIROM	13
100 Ravnanje v skladu s kodeksom	13
110 Temeljna načela	15
111 – Neoporečnost.....	16
112 – Nepriistranskost	16
113 – Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost.....	17
114 – Zaupnost	17
115 – Poklicu primerno obnašanje	19
120 Konceptualni okvir	21
2. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU	26
200 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu.....	27
210 Navzkrižje interesov.....	34
220 Priprava in predstavitev informacij	36
230 Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem	40
240 Finančni deleži, nagrajevanje in stimulacije, povezane z računovodskim poročanjem in odločanjem	41
250 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	43
260 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi	48
270 Pritisk na kršenje temeljnih načel.....	56
3. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI	59
300 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v javni praksi	60
310 Navzkrižje interesov.....	66
320 Strokovna imenovanja.....	71
321 Drugo mnenje.....	75
325 Nepriistranskost ocenjevalca kakovosti posla in drugih primernih ocenjevalcev	76

330	Honorarji in druge vrste nagrajevanja	78
340	Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem.....	80
350	Skrbnišтво nad sredstvi naročnika.....	85
360	Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi	86

MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI

(DELA 4A IN 4B)	98
------------------------------	----

DEL 4A – NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA 100

400	Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja.....	100
405	Revizije skupine.....	115
410	Honorarji	123
411	Usmeritve glede nagrajevanja in vrednotenja	133
420	Darila in gostoljubje.....	134
430	Dejanske ali predvidene pravde	135
510	Finančni deleži	136
511	Posojila in jamstva	140
520	Poslovna razmerja	142
521	Družinska in osebna razmerja	144
522	Nedavna zaposlitev pri naročniku revizije	147
523	Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije	148
524	Zaposlitev pri naročniku revizije.....	149
525	Začasna dodelitev osebja.....	152
540	Dolgotrajna povezanost osebja (vključno z menjavanjem partnerjev) z naročnikom revizije	153
600	Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije.....	158
601	– Računovodske in knjigovodske storitve	166
602	– Administrativne storitve	169
603	– Storitve ocenjevanja vrednosti.....	170
604	– Davčne storitve	172
605	– Storitve notranjega revidiranja	180
606	– Storitve za sisteme informacijske tehnologije	183
607	– Storitve podpore pri pravnih	186
608	– Pravne storitve	189
609	– Storitve zaposlovanja.....	193
610	– Poslovnofinančne storitve.....	194

800	Poročila o računovodskih izkazih za poseben namen, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (revizijski posli in posli preiskovanja)	196
-----	--	-----

DEL 4B – NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA 200

900	Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja	200
905	Honorarji	207
906	Darila in gostoljubje	211
907	Dejanske in predvidene pravde	212
910	Finančni deleži	213
911	Posojila in jamstva	216
920	Poslovna razmerja	218
921	Družinska in osebna razmerja	220
922	Nedavna zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil	223
923	Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovil	224
924	Zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil	225
940	Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom posla dajanja zagotovil	227
950	Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil	229
990	Poročila, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja)	233
	POJMOVNIK, VKLJUČNO S SEZNAMOM KRAJŠAV	235
	DATUM VELJAVNOSTI	257

PREDGOVOR

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

V zvezi s kodeksom IFAC postavlja posebne zahteve za svoje člane.

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

	Stran
Razdelek 100 Ravnanje v skladu s kodeksom.....	13
Razdelek 110 Temeljna načela.....	15
Podrazdelek 111 – Neoporečnost.....	16
Podrazdelek 112 – Nepristranskost.....	16
Podrazdelek 113 – Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost.....	17
Podrazdelek 114 – Zaupnost.....	17
Podrazdelek 115 – Poklicu primerno obnašanje	19
Razdelek 120 Konceptualni okvir	21

1. DEL

RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM, TEMELJNIMI NAČELI IN KONCEPTUALNIM OKVIROM

RAZDELEK 100

RAVNANJE V SKLADU S KODEKSOM

Uvod

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

Zahteve in gradivo za uporabo

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

KODEKS

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

Kršitev kodeksa

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

RAZDELEK 110**TEMELJNA NAČELA****Splošno**

- 110.1 G1 Obstaja pet temeljnih načel etike za računovodske strokovnjake:
- (a) Neoporečnost – biti mora odkrit in pošten v vseh strokovnih in poslovnih razmerjih.
 - (b) Nepristranskost – izraziti strokovno ali poslovno presojo, ki ni ogrožena zaradi:
 - (i) pristranskosti,
 - (ii) navzkrižja interesov ali
 - (iii) nedovoljenega vpliva ali nedovoljenega zanašanja na posameznike, organizacije, tehnologijo ali druge dejavnike.
 - (c) Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost za:
 - (i) doseganje in ohranjanje strokovnega znanja in veščin na ravni, ki se zahteva za zagotavljanje, da naročnik ali organizacija zaposlitve prejme kompetentne strokovne storitve na podlagi veljavnih tehničnih in strokovnih standardov ter ustrezne zakonodaje; in
 - (ii) prizadevno delo v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi.
 - (d) Zaupnost – spoštovanje zaupnosti informacij, ki se pridobijo iz strokovnih in poslovnih razmerij.
 - (e) Poklicu primerno obnašanje za:
 - (i) ravnanje v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi;
 - (ii) obnašanje v skladu s poklicno odgovornostjo, da pri vseh strokovnih nalogah in poslovnih razmerjih deluje v javnem interesu; in
 - (iii) izogibanje kakršnemu koli ravnanju, za katero računovodski strokovnjak ve ali bi moral vedeti, da lahko omaje ugled poklica.
- Z110.2** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z vsakim od temeljnih načel.
- 110.2 G1 Temeljna načela etike vzpostavljajo standard obnašanja, ki se pričakuje od računovodskega strokovnjaka. Konceptualni okvir določa pristop, ki ga mora računovodski strokovnjak uporabiti pri ravnanju v skladu s temi temeljnimi načeli. Podrazdelki od 111 do 115 določajo zahteve in gradivo za uporabo, ki so povezani s temeljnimi načeli.
- 110.2 G2 Računovodski strokovnjak se lahko sooči s situacijo, v kateri je ravnanje v skladu z enim temeljnim načelom v nasprotju z ravnanjem v skladu z enim ali več drugih temeljnih načel. Po potrebi bi se v taki situaciji računovodski strokovnjak lahko anonimno posvetoval z:
- drugimi v podjetju ali organizaciji zaposlitve;
 - pristojnimi za upravljanje;
 - strokovnim organom;
 - regulativnim organom;
 - pravnim svetovalcem.

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

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

PODRAZDELEK 111 – NEOPOREČNOST

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

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

- 111.1 G2 Primerno ravnanje vključuje:

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

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

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

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

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

PODRAZDELEK 112 – NEPRISTRANSKOST

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

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

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

PODRAZDELEK 113 – STROKOVNA USPOSOBLJENOST IN POTREBNA SKRBNOST

- Z113.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, ki zahtevata, da:
- (a) dosega in ohranja strokovno znanje in veščine na ravni, ki se zahtevajo za zagotavljanje, da naročnik ali organizacija zaposlitve prejme kompetentne strokovne storitve na podlagi veljavnih tehničnih in strokovnih standardov in ustrezne zakonodaje; in
 - (b) ravna prizadevno in v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi.
- 113.1 G1 Delo za naročnike, opravljeno s strokovno usposobljenostjo, in organizacija, v kateri je zaposlen (v nadaljnjem besedilu: organizacija zaposlitve), vključujeta trezno presojo pri uporabi strokovnega znanja in veščin.
- 113.1 G2 Znanje in veščine, potrebne za opravljanje strokovne dejavnosti, se razlikujejo glede na vrsto opravljene dejavnosti. Na primer, poleg uporabe tehničnega znanja, ki je pomembno za strokovno dejavnost, medosebne komunikacijske in organizacijske spretnosti olajšajo računovodskemu strokovnjaku sodelovanje z organizacijami in posamezniki, s katerimi računovodski strokovnjak sodeluje.
- 113.1 G3 Ohranjanje strokovne usposobljenosti zahteva od računovodskega strokovnjaka, da nenehno zaznava in razume tehnične, strokovne, poslovne in s tehnologijo povezane dogodke, pomembne za strokovne dejavnosti, ki jih izvaja računovodski strokovnjak. Stalno usposabljanje omogoča računovodskemu strokovnjaku, da razvija in ohranja sposobnosti za strokovno delovanje v strokovnem okolju.
- 113.1 G4 Vestnost vključuje odgovornost za skrbno, temeljito in pravočasno delovanje v skladu z zahtevami nalog.
- Z113.2** Pri ravnanju v skladu z načelom strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti mora računovodski strokovnjak sprejeti primerne ukrepe, da strokovno podrejenim osebam zagotovi ustrezno usposabljanje in nadzor.
- Z113.3** Po potrebi mora računovodski strokovnjak opozoriti naročnike, organizacijo zaposlitve ali druge uporabnike strokovnih dejavnosti na omejitve, ki so neločljivo povezane s temi dejavnostmi, in pojasniti posledice teh omejitev.

PODRAZDELEK 114 – ZAUPNOST

- Z114.1** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu z načelom zaupnosti, ki zahteva, da spoštuje zaupnost informacij, ki jih je pridobil v strokovnih in poslovnih razmerjih. Računovodski strokovnjak:
- (a) mora biti pozoren na možnost nenamernega razkrijta, vključno z razkritjem v družbenem okolju, še posebej tesnemu poslovnemu partnerju ali najोजjemu ali ožjemu družinskemu članu;
 - (b) mora ohranjati zaupnost informacij v podjetju ali organizaciji zaposlitve;
 - (c) mora ohranjati zaupnost informacij, ki jih razkrije potencialni naročnik ali organizacija zaposlitve; in
 - (d) mora sprejeti primerne ukrepe, s katerimi zagotovi, da osebe pod njegovim nadzorom in posamezniki, ki mu svetujejo in pomagajo, ravna v skladu z njegovo dolžnostjo zaupnosti.
- 114.1 G1 Ohranjanje zaupnosti informacij, pridobljenih v strokovnih in poslovnih odnosih, vključuje ustrezne ukrepe računovodskega strokovnjaka za zaščito zaupnosti takih

KODEKS

informacij med njihovim zbiranjem, uporabo, prenosom, shranjevanjem ali hrambo, razširjanjem in zakonitim uničenjem.

Z114.2 Ob upoštevanju odstavka Z114.3 računovodski strokovnjak ne sme:

- (a) razkriti zaupnih informacij, pridobljenih v strokovnih in poslovnih odnosih;
- (b) uporabiti zaupnih informacij, pridobljenih v strokovnih in poslovnih odnosih, v svojo korist ali korist podjetja, organizacije zaposlitve ali tretje osebe;
- (c) uporabiti ali razkriti kakršnih koli zaupnih informacij, bodisi pridobljenih bodisi prejetih v strokovnem ali poslovnem odnosu, potem ko se je tak odnos končal; in
- (d) uporabiti ali razkriti informacij, za katere velja dolžnost ohranjanja zaupnosti, ne glede na to, da so informacije postale javno dostopne, bodisi pravilno bodisi nepravilno.

Z114.3 Kot izjema v odstavku Z114.2 lahko računovodski strokovnjak razkrije ali uporabi zaupne informacije, kadar:

- (a) obstaja zakonska ali strokovna dolžnost ali pravica za takšno ravnanje ali
- (b) je to odobril naročnik ali oseba, ki ima pooblastilo, da dovoli razkritje ali uporabo zaupnih informacij, in to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom.

114.3 G1 Zaupnost služi javnemu interesu, ker olajša prost pretok informacij od naročnika ali organizacije zaposlitve računovodskega strokovnjaka do računovodskega strokovnjaka, ob zavedanju, da informacije ne bodo razkrite tretji osebi. Kljub temu obstajajo okoliščine, v katerih se od računovodskega strokovnjaka morda lahko zahteva ali ima dolžnost ali pravico, da razkrije zaupne informacije:

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

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

- ali bi interesom katerih koli strank, vključno s tretjimi osebami, katerih interesi bi bili lahko prizadeti, škodovalo, če bi naročnik ali organizacija zaposlitve izdala pooblastilo, da računovodski strokovnjak razkrije ali uporabi informacije;

- ali so vse ustrezne informacije poznane in dokazane v izvedljivem obsegu. Dejavniki, ki vplivajo na odločitev o razkrivanju ali uporabi informacij, vključujejo:
 - neutemeljena dejstva;
 - nepopolne informacije;
 - neutemeljene sklepe;
- predlagane načine sporočanja informacij;
- ali so stranke, ki jim je treba posredovati informacije, ali omogočiti dostop, ustrezne prejemnice;
- kateri koli veljaven zakon ali drug predpis (vključno s tistimi, ki urejajo zasebnost) v pravni ureditvi, v kateri bi bilo možno razkritje, in, če se razlikuje, v pravni ureditvi, iz katere izvirajo zaupne informacije.

114.3 G3 Okoliščine, v katerih podjetje ali organizacija zaposlitve zaprosi za dovoljenje za uporabo ali razkritje zaupnih informacij, vključujejo primere, v katerih naj bi se informacije uporabljale za namene usposabljanja, razvoj izdelkov ali tehnologije, v raziskavah ali kot izvirno gradivo za industrijske ali druge primerjalne podatke ali študije. Takšno dovoljenje je lahko splošne narave (na primer v zvezi z uporabo informacij za interne namene usposabljanja ali pobude za izboljšanje kakovosti). Pri pridobivanju dovoljenja posameznika ali organizacije, ki je zagotovil takšne informacije za uporabo v posebnih okoliščinah, je treba sporočiti (po možnosti pisno) naslednje pomembne presoje:

- vrsto informacij, ki naj bi se uporabile ali razkrile;
- namen, za katerega naj bi se informacije uporabile ali razkrile (na primer razvoj tehnologije, raziskave ali primerjalne analize podatkov oziroma študij);
- posameznika ali organizacijo, ki bo izvedel dejavnost, za katero naj bi se informacije uporabile ali razkrile;
- ali bo identiteta posameznika ali organizacije, ki je takšne informacije zagotovila, ali katerih koli posameznikov ali organizacij, na katere se informacije nanašajo, razvidna iz izhodnih rezultatov dejavnosti, za katero se bodo informacije uporabile ali razkrile.

Z114.4 Računovodski strokovnjak mora še naprej ravnati v skladu z načelom zaupnosti, tudi po koncu razmerja med računovodskim strokovnjakom in naročnikom ali organizacijo zaposlitve. Pri zamenjavi zaposlitve ali pridobitvi novega naročnika ima računovodski strokovnjak pravico, da uporabi prejšnje izkušnje, vendar pa ne sme uporabiti ali razkriti zaupnih informacij, ki jih je pridobil ali prejel v okviru strokovnega in poslovnega razmerja.

PODRAZDELEK 115 – POKLICU PRIMERNO OBNAŠANJE

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

- (a) ravna v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi;
- (b) ravna v skladu z obnašanjem, ki je skladno s poklicno odgovornostjo, da deluje v javnem interesu pri vseh strokovnih dejavnostih in v poslovnih razmerjih;
- (c) se izogne obnašanju, za katero ve ali bi moral vedeti, da lahko omaje ugled poklica.

KODEKS

Računovodski strokovnjak se ne sme vedé vključevati v kakršen koli posel, zaposlitev ali dejavnost, ki škodi ali bi lahko škodila neoporečnosti, nepristranskosti ali ugledu poklica in katere izid bi bil nezdružljiv s temeljnimi načeli.

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

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

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

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

RAZDELEK 120**KONCEPTUALNI OKVIR****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- Z120.3** Računovodski strokovnjak mora uporabiti konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, navedenimi v razdelku 110.
- 120.3 G1 Dodatne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru, so določeni v:
- (a) 2. delu – *Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu*;
 - (b) 3. delu – *Računovodski strokovnjaki v javni praksi*;
 - (c) *Mednarodnih standardih neodvisnosti*, in sicer v:
 - (i) delu 4A – *Neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja* in
 - (ii) delu 4B – *Neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja*.
- Z120.4** Pri obravnavanju etičnega vprašanja mora računovodski strokovnjak upoštevati sobesedilo, v katerem se je vprašanje pojavilo ali se lahko pojavi. Kadar posameznik, ki je računovodski strokovnjak v javni praksi, opravlja strokovne dejavnosti v skladu z razmerjem računovodskega strokovnjaka do podjetja kot izvajalec, zaposleni ali lastnik, mora posameznik ravnati v skladu z določbami v 2. delu, ki veljajo za te okoliščine.
- Z120.5** Pri uporabi konceptualnega okvira mora:
- (a) biti računovodski strokovnjak radoveden;
 - (b) strokovno presoјati ter
 - (b) uporabiti test za preudarno in dobro obveščeno tretjo osebo, ki je opisan v odstavku 120.5 G9.

Radovednost

- 120.5 G1 Radovednost je osnovni pogoj za spoznavanje znanih dejstev in okoliščin, ki so potrebne za pravilno uporabo konceptualnega okvira. Radovednost vključuje:

KODEKS

- (a) upoštevanje vira, ustreznosti in zadostnosti pridobljenih informacij ob upoštevanju vrste, obsega in izidov strokovne dejavnosti, ki se izvaja;
- (b) odprtost in posvečanje pozornosti potrebi po nadaljnjem preiskovanju ali drugem ukrepanju.

120.5 G2 Pri presojanju vira, ustreznosti in zadostnosti pridobljenih informacij morda računovodski strokovnjak upošteva tudi, ali:

- so se pojavile nove informacije, ali so se spremenili dejstva in okoliščine;
- bi lahko na informacije ali njene vire vplivali pristranskost ali koristoljubje;
- obstaja razlog za skrb, da morebitne ustrezne informacije morda ne vsebujejo dejstev in okoliščin, znanih računovodskemu strokovnjaku;
- obstaja neskladje med znanimi dejstvi in okoliščinami ter pričakovanji računovodskega strokovnjaka;
- informacije zagotavljajo preudarno podlago za sprejetje sklepa;
- obstajajo drugi smiselni sklepi, ki se sprejmejo na podlagi pridobljenih informacij.

120.5 G3 V odstavku Z120.5 se zahteva, da so vsi računovodski strokovnjaki pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za temeljna načela radovedni. Ta osnovni pogoj za uporabo konceptualnega okvira velja za vse računovodske strokovnjake ne glede na opravljeno strokovno dejavnost. V skladu s standardi revidiranja, preiskovanja in drugimi standardi dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki jih je izdal IAASB, se od računovodskih strokovnjakov zahteva, da ohranjajo poklicno nezaupljivost, ki vključuje kritično oceno dokazov.

Strokovno presojanje

120.5 G4 Strokovna presoja vključuje uporabo ustrezne usposobljenosti, strokovnega znanja, veščin in izkušenj, ki so sorazmerni z dejstvi in okoliščinami, ki upoštevajo vrsto in obseg posameznih strokovnih dejavnosti in interese ter vključena razmerja.

120.5 G5 Strokovna presoja se zahteva, kadar računovodski strokovnjak uporabi konceptualni okvir, da bi sprejel premišljene odločitve o možnih ukrepih in ugotovil, ali so take odločitve v določenih okoliščinah ustrezne.

Pri določanju lahko računovodski strokovnjak upošteva zadeve, ali:

- poglobljeno znanje in izkušnje računovodskega strokovnjaka zadoščajo za sprejemanje sklepov;
- obstaja potreba po posvetovanju z drugimi, ki imajo ustrezno poglobljeno znanje ali izkušnje;
- lahko predsodki ali pristranskost računovodskega strokovnjaka vplivajo na njegovo strokovno presojo.

120.5 G6 Okoliščine, v katerih računovodski strokovnjaki opravljajo strokovne dejavnosti, in dejavniki, ki jih vključujejo, se zelo razlikujejo po obsegu in zapletenosti. Zato morajo računovodski strokovnjaki pri strokovni presoji pogosto upoštevati zapletenost, ki izhaja iz kumulativnega učinka medsebojnega vplivanja in sprememb elementov dejstev in okoliščin, ki so negotove, ter spremenljivk in predpostavk, ki so medsebojno povezane ali soodvisne.

120.5 G7 Upravljanje zapletenosti vključuje:

- obveščanje podjetja ali organizacije zaposlitve in, če je primerno, ustreznih deležnikov o neločljivo povezanih negotovostih ali težavah, ki izhajajo iz dejstev in okoliščin (glejte odstavek Z113.3);
- pozornost na morebitne spremembe ali razvoj dejstev in okoliščin ter ocenjevanje, ali bi to lahko vplivalo na katero koli presojo, ki jo je računovodski strokovnjak že sprejel (glejte odstavke od Z120.5 do 120.5 G3 in od Z120.9 do 120.9 G2).

120.5 G8 Upravljanje zapletenosti lahko vključuje tudi:

- analiziranje in raziskovanje, kjer je to primerno, vseh negotovih elementov, spremenljivk in predpostavk ter načinov, kako so povezani ali medsebojno odvisni;
- uporabo tehnologije za analizo ustreznih podatkov za obveščanje o strokovni presoji računovodskega strokovnjaka;
- posvetovanje z drugimi, vključno z veščaki, da se zagotovi ustrezno preverjanje in dodaten prispevek kot del procesa ovrednotenja.

Preudarna in obveščena tretja oseba

120.5. G9 Test preudarne in dobro obveščene tretje osebe je presoja računovodskega strokovnjaka o tem, ali bi druga stranka lahko sprejela iste sklepe. Taka presoja je narejena z vidika preudarne in dobro obveščene tretje osebe, ki pretehta vsa ustrezna dejstva in okoliščine, ki jih računovodski strokovnjak pozna ali se lahko razumno pričakuje, da jih pozna v času, ko so sklepi sprejeti. Ni nujno, da je preudarna in dobro obveščena tretja oseba računovodski strokovnjak, vendar pa bi morala imeti ustrezno znanje in izkušnje, da bi razumela in ovrednotila ustreznost sklepov računovodskega strokovnjaka na nepristranski način.

Prepoznavanje nevarnosti

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

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

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

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

- (a) nevarnost koristoljubja – nevarnost, da bo finančna udeležba ali kateri drug interes neprimerno vplival na presojo ali obnašanje računovodskega strokovnjaka;
- (b) nevarnost pregledovanja lastnega dela – nevarnost, da računovodski strokovnjak ne bo primerno ovrednotil izidov svoje prejšnje presoje ali storitve, ki jo opravlja on ali drug posameznik iz podjetja računovodskega strokovnjaka ali organizacije zaposlitve, na katero se bo računovodski strokovnjak zanesel, ko bo oblikoval presojo kot del opravljanja tekoče naloge;

- (c) nevarnost zagovarjanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak podpiral stališče naročnika ali organizacije zaposlitve do take mere, da bo ogrožena njegova nepristranskost;
- (d) nevarnost domačnosti – nevarnost, da bo zaradi dolgotrajnega ali tesnega razmerja z naročnikom ali organizacijo zaposlitve računovodski strokovnjak preveč naklonjen njihovim interesom ali dovzeten za njihovo delo; in
- (e) nevarnost ustrahovanja – nevarnost, da bo računovodski strokovnjak odvrnjen od nepristranskega delovanja zaradi dejanskih ali občutenih pritiskov, vključno s poskusi izvajanja nedovoljenega vplivanja nanj.

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

Ovrednotenje nevarnosti

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

Sprejemljiva raven

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

Dejavniki, ustrezni za ovrednotenje ravni nevarnosti

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

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

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

Premislek o novih informacijah ali spremembah dejstev in okoliščin

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

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

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

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

Obravnavanje nevarnosti

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

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

Ukrepi za odpravljanje nevarnosti

120.10 G1 Glede na dejstva in okoliščine se nevarnost lahko obravnava z odpravljanjem okoliščine, ki jo povzroča. Vendar pa obstajajo situacije, v katerih se nevarnost lahko obravnava samo z zavrnitvijo ali prenehanjem določene strokovne dejavnosti. To pa zato, ker okoliščin, ki so povzročile nevarnost, ni mogoče odpraviti in varoval ni mogoče uporabiti za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

Varovala

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

Presojanje bistvenih presoj in splošnih sprejetih sklepov

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

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

Drugi premisleki pri uporabi konceptualnega okvira

Priistranskost

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

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

- priistranskost zaradi t. i. sidranja je nagnjenost k uporabi začetnih informacij kot sidra, zaradi česar se nadaljnje informacije ovrednotijo neustrezno;
- priistranskost samodejnosti je nagnjenost k dajanju prednosti izidom, ustvarjenim s samodejnimi sistemi, tudi če se zaradi človeškega razmišljanja ali nasprotujočih si informacij zastavljajo vprašanja, ali so ti izidi zanesljivi ali primerni za namen;
- priistranskost razpoložljivosti je nagnjenost k pripisovanju večje pomembnosti dogodkom, ki takoj pridejo na misel ali so takoj na voljo, kot tistim, ki niso;
- priistranskost potrjevanja je nagnjenost k pripisovanju večje pomembnosti informacijam, ki pritrujejo obstoječemu prepričanju, kot informacijam, ki nasprotujejo ali vzbujajo dvom;

KODEKS

- skupinsko razmišljanje je nagnjenost skupine posameznikov, da odvrča od individualne ustvarjalnosti in odgovornosti ter posledično k sprejemanju odločitev brez kritičnega sklepanja ali premisleka o drugih možnostih;
- pristranskost prevelikega zaupanja je nagnjenost k precenjevanju lastne sposobnosti za točne ocene tveganja ali pravilnost druge presoje ali odločitve;
- pristranskost reprezentativnosti je nagnjenost k temu, da razumevanje temelji na vzorcu izkušenj, dogodkov ali prepričanj, za katerega se domneva, da je reprezentativen;
- selektivno zaznavanje je nagnjenost k temu, da pričakovanja osebe vplivajo na to, kako gleda na določeno zadevo ali osebo.

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

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

Organizacijska kultura

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

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

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

120.13 G3 Od računovodskih strokovnjakov se pričakuje, da:

- (a) v svoji organizaciji spodbujajo in uveljavljajo kulturo, ki temelji na etiki, upoštevajoč njihov položaj in delovne izkušnje; ter
- (b) s posamezniki in organizacijami, s katerimi imajo računovodski strokovnjaki, podjetje ali organizacija zaposlitve strokovni ali poslovni odnos, ravnavo etično.

Premisleki o revizijah, preiskavah, drugih poslih dajanja zagotovil in sorodnih storitvah

Kultura podjetja

120.14 G1 MSUK 1 določa zahteve in gradivo za uporabo v zvezi s kulturo podjetja v okviru odgovornosti podjetja za načrtovanje, izvajanje in upravljanje sistema upravljanja

kakovosti za revizije ali preiskave računovodskih izkazov ali druge posle dajanja zagotovil ali sorodne storitve.

Neodvisnost

- 120.15 G1 *Mednarodni standardi neodvisnosti* zahtevajo, da so računovodski strokovnjaki v javni praksi neodvisni, kadar izvajajo revizijo, preiskave ali druge posle dajanja zagotovil. Neodvisnost je povezana s temeljnimi načeli nepristranskosti in neoporečnosti ter vključuje:
- (a) neodvisnost mišljenja dovoljuje izražanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno presojo in s tem omogočajo posamezniku, da deluje neoporečno, nepristransko in s poklicno nezaupljivostjo;
 - (b) zaznana neodvisnost – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da so bile ogrožene neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana revizijske skupine ali skupine za drug posel dajanja zagotovil.
- 120.15 G2 *Mednarodni standardi neodvisnosti* določajo zahteve in gradivo o tem, kako uporabiti konceptualni okvir za ohranjanje neodvisnosti pri izvajanju revizij, preiskav ali drugih poslov dajanja zagotovil. Od računovodskih strokovnjakov in podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temi standardi, da bi bili neodvisni pri opravljanju takih poslov. Konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli se na enak način nanaša na ravnanje v skladu z zahtevami za neodvisnost. Kategorije nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, ki so opisane v odstavku 120.6 G3, so prav tako kategorije nevarnosti za ravnanje v skladu z zahtevami za neodvisnost.
- 120.15 G3 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavkih 120.6 G1 in 120.8 G2, ki lahko pomagajo pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli, so lahko tudi dejavniki, pomembni za prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti za neodvisnost. V zvezi z revizijami, pregledi in drugimi posli dajanja zagotovil je primer takih pogojev, usmeritev in postopkov sistem upravljanja kakovosti, ki ga podjetje zasnuje, izvaja in upravlja v skladu s standardi upravljanja kakovosti, ki jih je izdal IAASB.

Poklicna nezaupljivost

- 120.16 G1 V skladu s standardi revidiranja, preiskovanja in drugih poslov dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki jih je izdal IAASB, se od računovodskih strokovnjakov v javni praksi zahteva, da delujejo s poklicno nezaupljivostjo, kadar načrtujejo ali izvajajo revizije, preiskave in druge posle dajanja zagotovil. Poklicna nezaupljivost in temeljna načela, opisana v razdelku 110, so medsebojno povezani koncepti.
- 120.16 G2 Pri reviziji računovodskih izkazov ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, posamično in skupno, podpira delovanje s poklicno nezaupljivostjo, kot je prikazano v naslednjih primerih:
- *Neoporečnost* zahteva, da je računovodski strokovnjak odkrit in pošten. Na primer, računovodski strokovnjak ravna v skladu z načelom neoporečnosti, če:
 - je odkrit in pošten, kadar izrazi zaskrbljenost glede položaja naročnika;
 - spremlja poizvedbe o neskladnih informacijah in išče nadaljnje revizijske dokaze za premislek o izkazih, ki so lahko pomembno napačni ali zavajajoči, da bi lahko sprejel strokovne odločitve o primernih ukrepih v določenih okoliščinah;
 - je odločen, da ustrezno ukrepa, tudi če je izpostavljen pritiskom, da bi ravnal drugače, ali če bi to lahko imelo negativne osebne ali organizacijske posledice. Ustrezno ravnanje vključuje:

KODEKS

(a) vztrajanje pri svojih stališčih, kadar se sooča z dilemami in težavnimi situacijami; ali

(b) postavljanje izzivov drugim, če in ko to upravičujejo okoliščine, na način, primeren okoliščinam.

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

- *Nepriistranskost* zahteva, da računovodski strokovnjak strokovno ali poslovno presoja, ne da bi bil ogrožen zaradi:

(a) pristranskosti,

(b) navzkrižja interesov ali

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

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

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

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

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

(a) z znanjem, ki ustreza določeni panogi naročnika in poslovnim dejavnostim, da bi pravilno prepoznal tveganja pomembno napačne navedbe;

(b) z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih revizijskih postopkov;

(c) z ustreznim znanjem, kadar kritično ocenjuje, ali je revizijski dokaz v določenih okoliščinah zadosten in ustrezen.

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

2. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU

	Stran
Razdelek 200 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v gospodarstvu	27
Razdelek 210 Navzkrižje interesov	34
Razdelek 220 Priprava in predstavitev informacij	36
Razdelek 230 Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem	40
Razdelek 240 Finančni deleži, nagrajevanje in stimulacije, povezane z računovodskim poročanjem in odločanjem	41
Razdelek 250 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem	43
Razdelek 260 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi	48
Razdelek 270 Pritisk na kršenje temeljnih načel	56

2. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU**RAZDELEK 200****UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- Z200.5** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu s temeljnimi načeli, opredeljenimi v razdelku 110, in uporabljati konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 200.5 G1 Računovodski strokovnjak je dolžan uveljavljati legitimne cilje organizacije zaposlitve. Kodeks ne poskuša ovirati računovodskih strokovnjakov pri izpolnjevanju te odgovornosti, ampak obravnava okoliščine, v katerih bi bilo lahko ogroženo ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- 200.5 G2 Računovodski strokovnjak lahko podpira stališče organizacije zaposlitve pri uveljavljanju legitimnih nalog in ciljev te organizacije, če izjave niso napačne in zavajajoče. Tako ravnanje običajno ne povzroča nevarnosti zagovarjanja.
- 200.5 G3 Višji položaj računovodskega strokovnjaka pomeni tudi večjo sposobnost in priložnost za dostop do informacij in vpliv na usmeritve, sprejete odločitve in ukrepe, ki jih sprejmejo drugi, povezani z organizacijo zaposlitve. Če to lahko stori in ob upoštevanju

KODEKS

njegovega položaja ter delovne dobe v organizaciji, se od njega pričakuje, da v organizaciji spodbuja in krepi kulturo, ki temelji na etiki, ter izkazuje etično ravnanje v odnosih s posamezniki in organizacijami, s katerimi ima on ali organizacija zaposlitve strokovni ali poslovni odnos v skladu z odstavkom 120.13 G3. Primeri ukrepov, ki se jih lahko uvede, vključujejo uvajanje, izvajanje in nadzor:

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

Prepoznavanje nevarnosti

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

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

KODEKS

- načinu poročanja o računovodskih informacijah;
- posameznik skuša vplivati na postopek odločanja računovodskega strokovnjaka, na primer v zvezi z oddajo naročil ali uporabo računovodskega načela.

Prepoznavanje nevarnosti, povezanih s tehnologijo

200.6.G2 V nadaljevanju so navedeni primeri dejstev in okoliščin, povezanih s tehnologijo, ki lahko ustvarijo nevarnosti za računovodskega strokovnjaka pri opravljanju strokovne dejavnosti:

- nevarnost koristoljubja:
 - razpoložljivi podatki morda niso zadostni za učinkovito uporabo tehnologije;
 - tehnologija morda ni primerna za namen, za katerega naj bi se uporabljala;
 - računovodski strokovnjak morda nima dovolj informacij in poglobljenega znanja ali dostopa do veščaka z ustreznim razumevanjem, da bi tehnologijo lahko uporabljal in pojasnil njeno ustreznost za predvideni namen (glejte odstavek 230.2);
- nevarnost pregledovanja lastnega dela:
 - tehnologija je bila zasnovana ali razvita z znanjem, poglobljenim znanjem ali presojo računovodskega strokovnjaka ali organizacije zaposlitve.

Ovrednotenje nevarnosti

200.7 G1 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavkih 120.6 G1 in 120.8 G2, lahko vplivajo na ovrednotenje, ali je nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli na sprejemljivi ravni.

200.7 G2 Vrsta in obseg strokovne dejavnosti vplivata tudi na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak.

200.7 G3 Delovno okolje v organizaciji zaposlitve in njeno okolje delovanja lahko vplivata na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak. Na primer:

- vodstvo, ki poudarja pomen etičnega obnašanja, in pričakovanje, da bodo zaposleni ravnali etično;
- usmeritve in postopki za pooblaščenje in spodbujanje zaposlenih, da nadrejene v organizaciji zaposlitve brez strahu pred povračilnimi ukrepi seznanijo z etičnimi problemi, s katerimi se soočajo;
- usmeritve in postopki za izvajanje in spremljanje kakovosti dela zaposlenih;
- sistemi upravljalnega nadzora ali druge nadzorne strukture in močne notranje kontrole;
- postopki pridobivanja sodelavcev, ki poudarjajo pomen zaposlovanja visokousposobljenega strokovnega osebja;
- pravočasno seznanjanje vseh zaposlenih z usmeritvami in postopki, vključno z vsemi njihovimi spremembami, ter primerno usposabljanje in izobraževanje o teh usmeritvah in postopkih;
- etika in usmeritve kodeksa etike.

- 200.7 G4 Na ovrednotenje ravni nevarnosti, povezane s tehnologijo, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, lahko dodatno vpliva tudi delovno okolje v organizaciji zaposlitve ter njeno poslovno okolje. Na primer raven:
- korporativnega nadzora in notranjih kontrol nad tehnologijo;
 - ocenjevanja kakovosti in funkcionalnosti tehnologije, ki jih izvaja tretja oseba;
 - usposabljanja, ki se redno zagotavljajo vsem ustreznim zaposlenim, da pridobijo in ohranjajo strokovno usposobljenost za zadostno razumevanje, uporabo in razlago tehnologije ter njene ustreznosti za predvideni namen.
- 200.7 G5 Računovodski strokovnjak bi moral razmisliti o tem, da poišče pravni nasvet, kadar je prepričan, da so se v organizaciji zaposlitve pojavili ali se še bodo pojavljali neetično obnašanje ali ukrepi drugih.

Obravnavanje nevarnosti

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

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

- Z200.9** Pri komuniciranju s pristojnimi za upravljanje v skladu s kodeksom mora računovodski strokovnjak določiti primerne/primerna posameznika/posameznike v strukturi upravljanja v organizaciji zaposlitve, s katerim/katerimi komunicira. Kadar računovodski strokovnjak komunicira s podskupino pristojnih za upravljanje, se mora odločiti, ali je komuniciranje z vsemi pristojnimi za upravljanje tudi potrebno za ustrezno obveščenost.
- 200.9 G1 Pri odločanju, s kom komunicira, lahko računovodski strokovnjak upošteva:
- (a) vrsto in pomembnost okoliščin ter
 - (b) zadevo, ki jo je treba sporočiti.
- 200.9 G2 Primeri podskupine pristojnih za upravljanje vključujejo revizijski odbor ali posameznega člana pristojnih za upravljanje.
- Z200.10** Če računovodski strokovnjak komunicira s posamezniki, ki imajo poslovodsko odgovornost in odgovornost za upravljanje, mora biti prepričan, da ustrezno obvešča vse tiste v upravljalški vlogi, s katerimi bi sicer komuniciral.
- 200.10 G1 V nekaterih okoliščinah so vsi pristojni za upravljanje vključeni v vodenje organizacije zaposlitve, na primer v majhnem podjetju, kjer edini lastnik upravlja organizacijo in nihče drug nima upravljalške vloge. V takih primerih je računovodski strokovnjak izpolnil zahtevo po komuniciranju s pristojnimi za upravljanje, če o zadevah komunicira s posameznikom/posamezniki z vodstveno odgovornostjo in če so ti posamezniki odgovorni tudi za upravljanje.

RAZDELEK 210**NAVZKRIŽJE INTERESOV****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- Z210.4** Računovodski strokovnjak ne sme dovoliti, da navzkrižje interesov ogrozi strokovno ali poslovno presojo.
- 210.4 G1 Primeri okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov, vključujejo:
- delovanje na vodstvenem položaju ali položaju upravljanja za dve organizaciji zaposlitve in pridobivanje zaupnih informacij od ene organizacije, ki jih računovodski strokovnjak lahko uporabi v korist ali škodo druge organizacije;
 - opravljanje strokovne dejavnosti za vsako od obeh strank v mešani družbi, v kateri obe stranki zaposlujeta računovodskega strokovnjaka, ki jima pomaga razpustiti mešano družbo;
 - pripravljanje računovodskih informacij za določene člane posloводства v organizaciji, ki zaposluje računovodskega strokovnjaka in skuša izpeljati odkup podjetja s strani posloводства;
 - odgovornost za izbiro prodajalca za organizacijo zaposlitve, kadar bi imel najožji družinski član računovodskega strokovnjaka finančne koristi od transakcije;
 - delovanje z upravljavskimi pooblastili v organizaciji zaposlitve, ki odobri določene finančne naložbe za podjetje, kjer bo ena od teh naložb povečala vrednost naložbenega portfelja računovodskega strokovnjaka ali najožjega družinskega člana.

Prepoznavanje navzkrižja

- Z210.5** Računovodski strokovnjak mora sprejeti primerne ukrepe za prepoznavanje okoliščin, ki lahko povzročijo navzkrižje interesov in s tem nevarnost za ravnanje v skladu z enim ali več temeljnimi načeli. Taki ukrepi morajo vključevati prepoznavanje:
- (a) vrste ustreznih interesov in razmerij med vpletenimi strankami ter

- (b) dejavnosti in njenih posledic za ustrezne stranke.

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

Nevarnost, ki nastane zaradi navzkrižja interesov

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

Razkritje in soglasje

Splošno

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

Drugi premisleki

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

RAZDELEK 220**PRIPRAVA IN PREDSTAVITEV INFORMACIJ****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

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

Primeri vključujejo:

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

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

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

- (a) pripraviti ali predstaviti informacije v skladu z ustreznim okvirom poročanja, kjer je to primerno;
- (b) pripraviti ali predstaviti informacije na način, ki ni namenjen zavajanju, niti neprimernemu vplivanju na pogodbene ali regulativne izide;

- (c) strokovno presojati za:
 - (i) natančno in popolno predstavljanje dejstev v vseh pomembnih vidikih,
 - (ii) javno opisovanje dejanske vrste poslovnih transakcij ali dejavnosti,
 - (iii) razvrščanje in evidentiranje informacij na pravočasen in primeren način;
- (d) paziti, da ničesar ne izpusti zaradi zagotavljanja informacij, ki so zavajajoče ali neprimerno vplivajo na pogodbeno ali regulativne izide;
- (e) paziti, da se izogiba nedovoljenemu vplivu ali nedovoljenemu zanašanju na posameznike, organizacije ali tehnologije;
- (f) upoštevati tveganje pristranskosti.

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

Uporaba diskrecijske pravice pri pripravi ali predstavitvi informacij

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

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

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

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

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

220.6 G1 Na primer, pri pripravi ali predstavitvi proforma/fiktivnih poročil, proračunov ali napovedi bi vključitev ustreznih ocen, približkov in predpostavk, kjer je to primerno, tistim, ki bi se zanesli na take informacije, omogočila oblikovanje lastne presoje.

220.6 G2 Računovodski strokovnjak lahko razmisli tudi o pojasnjevanju sobesedila in namena informacij, ki bodo predstavljene predvideni javnosti.

Uporaba dela drugih

Z220.7 Računovodski strokovnjak, ki namerava uporabiti delo drugih v organizaciji zaposlitve, bodisi zunaj nje bodisi v drugih organizacijah, mora strokovno presoditi in določiti ustrezne ukrepe, ki jih je treba sprejeti, če obstajajo, da bo izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z220.4.

220.7 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti delo drugih, vključujejo:

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

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

Uporaba rezultatov tehnologije

Z220.8 Računovodski strokovnjak, ki namerava uporabiti rezultate tehnologije, ne glede na to, ali je bila ta tehnologija razvita v organizaciji ali jo zagotavlja tretja oseba, mora strokovno presoјati, da določi ustrezne korake, če so potrebni, za izpolnitev odgovornosti iz odstavka Z220.4.

220.8 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, kadar računovodski strokovnjak namerava uporabiti rezultate tehnologije, vključujejo:

- vrsto dejavnosti, ki jo bo tehnologija izvajala;
- pričakovano uporabo rezultatov tehnologije oziroma stopnjo, do katere se bo zanašalo nanje;
- ali ima računovodski strokovnjak sposobnost ali dostop do veščaka, ki je sposoben razumeti, uporabljati in pojasniti tehnologijo ter njeno ustreznost za predvideni namen;
- ali je bila uporabljena tehnologija ustrezno preizkušena in ovrednotena za predvideni namen;
- pretekle izkušnje s tehnologijo in ali je njena uporaba za določene namene splošno sprejeta;
- nadzor organizacije zaposlitve nad zasnovanjem, razvojem, izvajanjem, upravljanjem, vzdrževanjem, spremljanjem, posodabljanjem ali nadgradnjo tehnologije;
- kontrole, povezane z uporabo tehnologije, vključno s postopki za odobritev uporabniškega dostopa do tehnologije in nadzorom nad takšno uporabo;
- ustreznost vhodnih podatkov tehnologije, vključno s podatki in povezanimi odločitvami ter odločitvami, ki jih posamezniki sprejemajo med uporabo tehnologije.

Obravnavanje informacij, ki so ali bi lahko bile zavajajoče

Z220.9 Kadar računovodski strokovnjak ve ali upravičeno verjame, da so informacije, s katerimi je računovodski strokovnjak povezan, zavajajoče, mora sprejeti ustrezne ukrepe, s katerimi si bo prizadeval rešiti zadevo.

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

- obravnavanje pomislekov glede morebitnih zavajajočih informacij z nadrejenim računovodskega strokovnjaka in/ali s poslovodstvom ustrezne ravni / ustreznih ravni v organizaciji, ki zaposluje računovodskega strokovnjaka, ali s pristojnimi za upravljanje, in zahtevo, da taki posamezniki sprejmejo ustrezne ukrepe za rešitev zadeve. Tak ukrep bi lahko vključeval:
 - popravek informacij,
 - obvestilo o pravih informacijah, če so informacije že razkrite predvidenim uporabnikom;

KODEKS

- svetovanje o usmeritvah in postopkih organizacije zaposlitve (na primer politiko etike ali politiko o prijavi nepravilnosti) v zvezi s tem, kako se take zadeve interno obravnavajo.

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

- posvetovanje z:
 - ustreznim strokovnim telesom,
 - notranjim ali zunanjim revizorjem v organizaciji zaposlitve,
 - pravnim svetovalcem;
- določitev, ali obstajajo zahteve, da se obvestijo:
 - tretje osebe, vključno z uporabniki informacij,
 - regulativni in nadzorni organi.

Z220.10 Če računovodski strokovnjak po tem, ko so bile izčrpane vse izvedljive možnosti, ugotovi, da ustrezen ukrep ni bil sprejet, in upravičeno verjame, da so informacije še vedno zavajajoče, mora zavrniti povezavo oz. ne sme ostati povezan s takimi informacijami.

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

Dokumentacija

220.11 G1 Računovodskega strokovnjaka se spodbuja, da dokumentira:

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

Drugi premisleki

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

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

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

220.12 G4 Kadar računovodski strokovnjak premišljuje o uporabi dela drugih ali rezultatov tehnologije, je eden od pomembnih premislekov tudi to, ali ima računovodski strokovnjak v organizaciji zaposlitve tak položaj, da lahko pridobi informacije v zvezi z dejavniki, potrebnimi za ugotavljanje, ali je takšna uporaba ustrezna.

RAZDELEK 230**DELOVANJE Z ZADOSTNIM POGLOBLJENIM ZNANJEM****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

Drugi premisleki

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

RAZDELEK 240**Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

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

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

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

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

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

KODEKS

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

240.3 G4 Nevarnost, ki jo povzročijo nagrajevanje ali dogovori o stimulativnem plačilu, se lahko še dodatno povečajo z izrecnim ali neizrecnim pritiskom nadrejenih ali sodelavcev. Glejte razdelek 270 – *Pritisk na kršenje temeljnih načel*.

RAZDELEK 250**SPODBUDE, VKLJUČNO Z DARILI IN GOSTOLJUBJEM****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

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

Spodbude, ki jih prepovedujejo zakoni in drugi predpisi

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

Spodbude, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi

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

Spodbude zaradi neprimerne vplivanja na obnašanje

- Z250.7** Računovodski strokovnjak ne sme ponuditi ali spodbujati drugih, da ponujajo kakršno koli spodbudo, ki je dana ali za katero računovodski strokovnjak meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.

- Z250.8** Računovodski strokovnjak ne sme sprejeti ali spodbujati drugih, da sprejmejo kakršno koli spodbudo, za katero računovodski strokovnjak meni, da je dana ali da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 250.9 G1 Spodbuda je neprimerno vplivala na obnašanje posameznika, če povzroči, da posameznik ravna neetično. Tak neprimeren vpliv se lahko usmeri na prejemnika ali na drugega posameznika, ki ima neko razmerje s prejemnikom. Temeljna načela so ustrezen okvir sklicevanja pri proučevanju, kaj pomeni neetično obnašanje računovodskega strokovnjaka, in po potrebi po analogiji drugih posameznikov.
- 250.9 G2 Kršitev temeljnega načela neoporečnosti nastane, ko računovodski strokovnjak ponudi ali sprejme spodbudo ali spodbuja druge, da ponudijo ali sprejmejo spodbudo, katere namen je neprimerno vplivanje na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.
- 250.9 G3 Odločitev, ali obstaja dejanski ali zaznani namen za neprimerno vplivanje na obnašanje, zahteva strokovno presojo. Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, lahko vključujejo:
- vrsto, pogostost, vrednost in kumulativni učinek spodbude;
 - časovno opredelitev, kdaj je spodbuda ponujena glede na ukrep ali odločitev, na katero lahko vpliva;
 - ali je spodbuda običajna ali kulturna praksa v določenih okoliščinah, na primer ponujanje darila ob verskem prazniku ali poroki;
 - ali je spodbuda pomožni del strokovne dejavnosti, na primer ponujanje ali sprejemanje kosila v zvezi s poslovnim sestankom;
 - ali je ponujanje spodbude omejeno na posameznega prejemnika ali širšo skupino (širša skupina je lahko notranja ali zunanja glede na organizacijo zaposlitve, kot so na primer drugi kupci ali prodajalci);
 - vlogo in položaj posameznikov, ki ponujajo ali so jim ponujene spodbude;
 - ali računovodski strokovnjak ve ali upravičeno verjame, da bi bilo sprejemanje spodbude kršitev usmeritev in postopkov organizacije zaposlitve nasprotne stranke;
 - stopnjo preglednosti, s katero se ponuja spodbuda;
 - ali je prejemnik zahteval ali zaprosil za spodbudo;
 - znano prejšnje obnašanje ali ugled ponudnika.

Premislek o nadaljnjih ukrepih

- 250.10 G1 Če računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki je bila ponujena z dejanskim ali zaznanim namenom neprimernega vplivanja na obnašanje, lahko to še vedno povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, celo če so izpolnjene zahteve v odstavkih Z250.7 in Z250.8.
- 250.10 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- obveščanje višjega posloводства ali pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve računovodskega strokovnjaka ali ponudnika o ponudbi;
 - spreminjanje ali prenehanje poslovnega razmerja s ponudnikom.

Spodbude brez namena neprimernega vplivanja na obnašanje

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

Najožji ali ožji družinski člani

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

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

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

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

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

Na primer, če nasprotna stranka, s katero se računovodski strokovnjak pogaja o bistveni pogodbi, ponudi zaposlitev zakoncu računovodskega strokovnjaka in brez običajnega postopka pridobivanja sodelavcev, bi to lahko nakazovalo tak namen.

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

Uporaba konceptualnega okvira

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

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

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

Drugi premisleki

250.15 G1 Če organizacija zaposlitve računovodskemu strokovnjaku ponudi spodbudo v zvezi s finančnimi deleži, nagrajevanjem in stimulacijami, povezanimi z uspešnostjo, veljajo zahteve v gradivu za uporabo, opisane v razdelku 240.

250.15 G2 Če računovodski strokovnjak naleti na spodbudo ali se zave spodbude, katere posledica je lahko ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, s

KODEKS

strani drugih posameznikov, ki delajo za organizacijo zaposlitve ali v skladu z njenimi usmeritvami, veljajo zahteve v gradivu za uporabo, opisane v razdelku 260.

- 250.15 G3 Če se računovodski strokovnjak sooči s pritiskom na ponujanje ali sprejemanje spodbude, ki lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisane v razdelku 270.

RAZDELEK 260

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

Uvod

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

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

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

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

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

- (d) drugi posamezniki, ki delajo za organizacijo zaposlitve ali v skladu z njenimi usmeritvami.
- 260.5 G2 Primeri zakonov in drugih predpisov, ki jih ta razdelek obravnava, vključujejo tiste, ki se ukvarjajo s:
- prevaro, korupcijo in podkupovanjem;
 - pranjem denarja, financiranjem terorizma in kaznivimi dejanji;
 - trgom vrednostnih papirjev in trgovanjem;
 - bančništvom ter drugimi finančnimi produkti in storitvami;
 - varstvom podatkov;
 - davčnimi in pokojninskimi obveznostmi in plačili;
 - varstvom okolja;
 - javnim zdravjem in varnostjo.
- 260.5 G3 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko organizaciji zaposlitve povzroči globe, spore ali druge posledice, saj lahko pomembno učinkuje na računovodske izkaze. Pomembno je, da ima tako ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko posledice za širši javni interes v smislu morebitne velike škode za vlagatelje, upnike, zaposlene ali splošno javnost. Za ta razdelek je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi ter povzroča veliko škodo, tako, ki ima resne škodljive finančne ali nefinančne posledice za katero koli od teh strank. Primeri vključujejo zagrešitev prevare, katere posledice so bistvene finančne izgube za vlagatelje, ter kršitve okoljskih zakonov in drugih predpisov, ki ogrožajo zdravje in varnost zaposlenih ali javnosti.
- Z260.6** V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo pravne ali regulativne določbe, ki urejajo, kako morajo računovodski strokovnjaki obravnavati ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Te pravne ali regulativne določbe se lahko razlikujejo od določb tega razdelka ali jih presegajo. Kadar računovodski strokovnjak naleti na tako ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora pridobiti znanje o teh pravnih ali regulativnih določbah in ravnati v skladu z njimi, vključno z:
- (a) vsako zahtevo po poročanju o zadevi ustreznemu organu in
- (b) prepovedjo opozarjanja ustrezne stranke.
- 260.6 G1 Prepoved opozarjanja ustrezne stranke se na primer lahko pojavi v skladu z zakonodajo proti pranju denarja.
- 260.7 G1 Ta razdelek se uporablja ne glede na vrsto organizacije zaposlitve, vključno s tem, ali gre za subjekt javnega prava ali ne.
- 260.7 G2 Računovodskemu strokovnjaku, ki naleti na zadeve ali se zave zadev, ki so očitno nepomembne, ni treba ravnati v skladu s tem razdelkom. Ali je zadeva očitno nepomembna, je treba presoditi glede na njeno vrsto in finančni ali drug vpliv na organizacijo zaposlitve, njene deležnike in splošno javnost.
- 260.7 G3 Ta razdelek ne obravnava:
- (a) osebnih kršitev, ki niso povezane s poslovnimi dejavnostmi organizacije zaposlitve; in
- (b) ravnanja strank, ki niso stranke, navedene v odstavku 260.5 G1, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

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

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve

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

- (a) organizacije zaposlitve,
- (b) posameznika, pristojnega za upravljanje v organizaciji zaposlitve,
- (c) člana posloводства ali
- (d) drugih posameznikov, ki delajo za organizacijo zaposlitve ali v skladu z njenimi usmeritvami.

Odgovornost vseh računovodskih strokovnjakov

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

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

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

Odgovornost višjih računovodskih strokovnjakov v gospodarstvu

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

Pridobivanje znanja o zadevi

Z260.12 Če med opravljanjem strokovnih dejavnosti višji računovodski strokovnjak izve za informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, se mora o zadevi pozanimati. To pomeni, da:

- (a) ugotovi vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih se je pojavilo ali se lahko pojavi;
- (b) prouči uporabo ustreznih zakonov in drugih predpisov v okoliščinah;
- (c) oceni morebitne posledice za organizacijo zaposlitve, vlagatelje, upnike, zaposlene ali širšo javnost.

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

Obravnavanje zadeve

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

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

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

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

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

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

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

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

Odločitev, ali so potrebni nadaljnji ukrepi

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

260.16 G1 Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ocenjevanju ustreznosti odziva nadrejenih višjega računovodskega strokovnjaka, če obstajajo, in pristojnih za upravljanje, vključujejo, ali je:

- odziv pravočasen;

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

KODEKS

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

Odločitev, ali se zadeva razkrije ustreznemu organu

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

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

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

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

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

Z260.21 Če višji računovodski strokovnjak določi, da je razkritje zadeve ustreznemu organu ustrezen način ukrepanja v določenih okoliščinah, je to razkritje dovoljeno v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in biti previden pri trditvah in izjavah.

Neposredna kršitev

Z260.22 V izrednih okoliščinah se višji računovodski strokovnjak lahko zave dejanskega ali nameravanega obnašanja, da upravičeno verjame, da bi pomenilo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročila veliko škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju, ali je primerno, da se o zadevi razpravlja s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji zaposlitve, mora strokovno

presojsati in določiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, je to razkritje dovoljeno v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa.

Dokumentacija

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

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

Odgovornost računovodskih strokovnjakov, ki niso višji računovodski strokovnjaki

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

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

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

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

Z260.26 V izrednih okoliščinah računovodski strokovnjak lahko določi, da je razkritje zadeve ustreznemu organu primeren način ukrepanja. Če to stori v skladu z odstavkom 260.20 G2 in G3, je razkritje dovoljeno v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa. Pri takem razkritju mora ravnati v dobri veri in biti previden pri trditvah in izjavah.

Dokumentacija

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

- ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- izide razprav s svojimi nadrejenimi, poslovodstvom, in kjer je primerno, s pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami;

KODEKS

- kako so se njegovi nadrejeni odzvali na ugotovljeno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- ukrepi, ki jih je upošteval, presoje in sprejete odločitve.

RAZDELEK 270**PRITISK NA KRŠENJE TEMELJNIH NAČEL****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

KODEKS

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

Glejte tudi razdelek 220 – *Priprava in predstavitev informacij*.

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

Glejte tudi razdelek 230 – *Delovanje z zadostnim poglobljenim znanjem*.

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

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

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

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

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

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

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

Glejte tudi razdelek 330 – *Honorarji in druge vrste nagrajevanja*.

270.3 G3

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

- namen posameznika, ki izvaja pritisk, ter vrsto in obseg pritiska;
- uporabo zakonov, drugih predpisov in strokovnih standardov v določenih okoliščinah;
- kulturo in vodenje organizacije zaposlitve, vključno z obsegom, do katerega odražajo ali poudarjajo pomen etičnega obnašanja in pričakovanje, da bodo zaposleni ravnali etično; na primer, kultura podjetja, ki dopušča neetično

obnašanje, lahko poveča verjetnost, da bi bila posledica pritiska nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli;

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

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

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

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

Dokumentacija

270.4 G1 Računovodskega strokovnjaka se spodbuja, da dokumentira:

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

3. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

	Stran
Razdelek 300 Uporaba konceptualnega okvira – Računovodski strokovnjaki v javni praksi	60
Razdelek 310 Navzkrižje interesov	66
Razdelek 320 Strokovna imenovanja	71
Razdelek 321 Drugo mnenje	75
Razdelek 325 Nepriistranskost ocenjevalca kakovosti posla in drugih primernih ocenjevalcev	76
Razdelek 330 Honorarji in druge vrste nagrajevanja	78
Razdelek 340 Spodbude, vključno z darili in gostoljubjem	80
Razdelek 350 Skrbništvo nad sredstvi naročnika	85
Razdelek 360 Odziv na ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi	86

3. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI**RAZDELEK 300****UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA –
RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- Z300.4** Računovodski strokovnjak mora ravnati v skladu s temeljnimi načeli, opisanimi v razdelku 110, in uporabljati konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli.
- Z300.5** Kadar se računovodski strokovnjak ukvarja z etičnim vprašanjem, mora upoštevati okolje, v katerem se je ali bi se vprašanje pojavilo. Kadar posameznik, ki je računovodski strokovnjak v javni praksi, opravlja strokovne dejavnosti v skladu z razmerjem računovodskega strokovnjaka s podjetjem, npr. kot z izvajalcem, zaposlenim ali lastnikom, mora posameznik ravnati v skladu z določbami v 2. delu, ki se nanaša na te okoliščine.
- 300.5 G1 Primeri situacij, v katerih veljajo določbe 2. dela za računovodskega strokovnjaka v javni praksi, vključujejo:
- soočanje z navzkrižjem interesov, kadar je odgovoren za izbiranje prodajalca za podjetje in bi najmožje družinski član računovodskega strokovnjaka lahko imel finančne koristi od pogodbe; v takih okoliščinah veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 210;

KODEKS

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

300.5 G2 Višji položaj računovodskega strokovnjaka pomeni tudi večjo sposobnost in priložnost za dostop do informacij in vpliv na usmeritve, sprejete odločitve in ukrepe, ki jih sprejmejo drugi, povezani s podjetjem. Če to lahko stori in ob upoštevanju njegovega položaja ter delovne dobe v podjetju, se od njega pričakuje, da v podjetju spodbuja in krepi kulturo, ki temelji na etiki, ter izkazuje etično ravnanje v odnosih z osebami in organizacijami, s katerimi ima računovodski strokovnjak ali podjetje strokovni ali poslovni odnos v skladu z odstavkom 120.13 G3. Primeri ukrepov, ki se jih lahko uvede, vključujejo uvajanje, izvajanje in nadzor:

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

Prepoznavanje nevarnosti

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

(a) Nevarnost koristoljubja

- Računovodski strokovnjak ima neposreden finančni delež v naročnikovem podjetju.
- Računovodski strokovnjak da ponudbo z nizkim honorarjem, da bi pridobil nov posel, honorar pa je tako nizek, da bi bilo težko opraviti strokovno delo v skladu veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi po taki ceni.
- Računovodski strokovnjak je v tesnem poslovnem razmerju z naročnikom.
- Računovodski strokovnjak ima dostop do zaupnih informacij, ki jih lahko uporabi za svojo korist.
- Računovodski strokovnjak odkrije bistveno napako, ko ovrednoti izide prejšnjega dela, ki ga je opravil član v njegovem podjetju.

(b) Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- Računovodski strokovnjak izda poročilo o dajanju zagotovil glede uspešnosti delovanja finančnih sistemov, potem ko jih je uvedel.
- Računovodski strokovnjak je pripravil izvirne podatke za izdelavo evidenc, ki so predmet posla dajanja zagotovil.

- (c) Nevarnost zagovarjanja
 - Računovodski strokovnjak oglašuje deleže ali delnice v naročnikovem podjetju.
 - Računovodski strokovnjak nastopa kot zagovornik v imenu naročnika v pravnem postopku ali sporih s tretjimi osebami.
 - Računovodski strokovnjak lobira v korist zakonodaje v imenu naročnika.
- (d) Nevarnost domačnosti
 - Računovodski strokovnjak ima ožjega ali najožjega družinskega člana, ki je član upravnega odbora ali uprave naročnika.
 - Član upravnega odbora ali uprave naročnika ali zaposleni na delovnem mestu, ki mu omogoča bistveni vpliv na predmet posla, ki ga je nedavno opravljal kot partner, zadolžen za posel.
 - Član revizijske skupine ima dolgoletno povezavo z naročnikom revizije.
 - Posameznik, ki ga obravnavamo kot ustreznega ocenjevalca oziroma kot varovalo za obravnavanje nevarnosti, je v tesnem odnosu s posameznikom, ki je opravil delo.
- (e) Nevarnost ustrahovanja
 - Računovodskemu strokovnjaku grozijo z odpovedjo posla pri naročniku ali podjetju, ker se ne strinja s strokovno zadevo.
 - Računovodski strokovnjak čuti pritisk, naj soglaša s presojo naročnika, ker ima naročnik več poglobljenega znanja o obravnavani zadevi.
 - Računovodskega strokovnjaka se obvesti, da ne bo načrtovanega napredovanja, če ne bo soglašal z neustrezno računovodsko obravnavo.
 - Računovodski strokovnjak je od naročnika sprejel pomembno darilo, zdaj pa mu grozi, da bo sprejem darila javno objavljen.

Prepoznavanje nevarnosti, povezanih s tehnologijo

300.6 G2 V nadaljevanju so primeri dejstev in okoliščin, povezanih z uporabo tehnologije, ki lahko ustvarijo nevarnost za računovodskega strokovnjaka pri opravljanju strokovne dejavnosti:

- Nevarnost koristoljubja
 - Razpoložljivi podatki morda ne zadostujejo za učinkovito uporabo tehnologije.
 - Tehnologija morda ni primerna za namen, za katerega naj bi se uporabljala.
 - Računovodski strokovnjak morda nima dovolj informacij in poglobljenega znanja ali dostopa do veččaka z zadostnim razumevanjem, da bi tehnologijo lahko uporabljal in pojasnil njeno ustreznost za predvideni namen (glejte odstavek 230.2).
- Nevarnost pregledovanja lastnega dela
 - Tehnologija je bila zasnovana ali razvita z znanjem, poglobljenim znanjem ali presojo računovodskega strokovnjaka ali podjetja.

Ovrednotenje nevarnosti

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

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

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

Naročnik in njegovo poslovno okolje

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

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

Na primer, zagotavljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se pri reviziji lahko zazna kot višja raven nevarnosti za ravnanje v skladu z načelom nepristranskosti.

300.7 G4 Struktura upravljanja podjetja, vključno z vodenjem naročnika, lahko spodbuja ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Zato na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, lahko vpliva tudi poslovno okolje naročnika. Na primer:

- naročnik zahteva ustrezne posameznike, ki niso poslovodstvo, da potrdijo ali odobrijo imenovanje podjetja za opravljanje posla;
- naročnik ima sposobne zaposlene z izkušnjami in delovno dobo, ki lahko sprejemajo poslovodske odločitve;
- naročnik je izvedel notranje postopke, ki olajšajo nepristransko izbiro pri oddaji ponudbe za posle, ki ne dajejo zagotovil;
- naročnik ima strukturo upravljanja podjetja, ki zagotavlja ustrezen nadzor in obveščanje v zvezi s storitvami podjetja.

Podjetje in njegovo poslovno okolje

300.7 G5 Na ovrednotenje ravni nevarnosti, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, lahko vplivata delovno okolje v podjetju računovodskega strokovnjaka in njegovo delovno okolje. Na primer:

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

KODEKS

- zahteve po izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušnjah;
- postopki, ki olajšajo in obravnavajo notranja in zunanja vprašanja ali pritožbe.

300.7 G6 Na ovrednotenje ravni nevarnosti, povezane z uporabo tehnologije, ki ga pripravi računovodski strokovnjak, lahko dodatno vpliva tudi delovno okolje v podjetju računovodskega strokovnjaka in njegovo poslovno okolje. Na primer:

- raven korporativnega nadzora in notranjih kontrol nad tehnologijo;
- ocenjevanja kakovosti in funkcionalnosti tehnologije, ki jih izvaja tretja oseba;
- redno zagotavljanje usposabljanja vsem ustreznim zaposlenim, da pridobijo in ohranijo strokovno usposobljenost za zadostno razumevanje, uporabo in razlago tehnologije ter njene ustreznosti za predvideni namen.

Premislek o novih informacijah ali spremembah dejstev in okoliščin

300.7 G7 Nove informacije ali spremembe dejstev in okoliščin lahko:

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

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

300.7 G8 Primeri novih informacij ali sprememb dejstev in okoliščin, ki lahko vplivajo na raven nevarnosti, vključujejo obdobje, ko:

- se razširi obseg strokovne storitve;
- naročnik postane organizacija, s katero se javno trguje, ali prevzame drugo poslovno enoto;
- se podjetje združi z drugim podjetjem;
- računovodskega strokovnjaka skupaj zadolžita dva naročnika in nastane spor med njima;
- nastane sprememba pri osebju računovodskega strokovnjaka ali najožjih družinskih razmerjih.

Obravnavanje nevarnosti

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

Primeri varoval

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

- dodeljevanje dodatnega časa in usposobljenega osebja za zahtevane naloge, ko je posel sprejet, lahko obravnava nevarnost koristljubja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član delovne skupine, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;

- uporaba različnih partnerjev in skupin z ločenimi linijami poročanja za opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, pri naročniku posla dajanja zagotovil, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja ali domačnosti;
- vključitev drugega podjetja za izvedbo ali ponovno izvedbo dela posla lahko obravnava nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja, domačnosti ali ustrahovanja;
- razkrivanje dogovorov naročnikom o plačilu posredniških honorarjev ali provizij, ki so prejete za priporočanje storitev ali izdelkov, lahko obravnava nevarnost koristoljubja;
- ločevanje skupin, kadar se ukvarjajo z zadevami zaupne narave, lahko obravnava nevarnost koristoljubja.

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

Primeren ocenjevalec

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

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

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

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

- vrsto in pomen okoliščin ter
- zadevo, o kateri je treba obveščati.

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

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

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

RAZDELEK 310**NAVZKRIŽJE INTERESOV****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

- svetovanje naročniku o nakupu izdelka ali storitve, medtem ko je računovodski strokovnjak sklenil pogodbo o licenčnini ali proviziji z morebitnim prodajalcem tega izdelka ali storitve.

Prepoznavanje navzkrižja interesov

Splošno

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

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

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

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

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

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

Spremembe okoliščin

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

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

Podjetja v mreži

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

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

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

Nevarnost zaradi navzkrižja interesov

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

Razkritje in soglasje

Splošno

- Z310.9** Računovodski strokovnjak mora strokovno presojati, da bi določil, ali sta vrsta in bistvenost navzkrižja interesov taki, da sta potrebna tako posebno razkritje kot izrecno soglasje pri obravnavanju nevarnosti, ki jo povzroči navzkrižje interesov.
- 310.9 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri odločanju, ali sta potrebna posebno razkritje in izrecno soglasje, vključujejo:
- okoliščine, ki povzročajo navzkrižje interesov;
 - stranke, na katere to lahko vpliva; in
 - vrsto vprašanj, ki se lahko pojavijo;
 - potencial za določeno zadevo, da se razvije na nepričakovan način.
- 310.9 G2 Razkritje in soglasje bi lahko imeli različne oblike, na primer:
- Splošno razkritje okoliščin naročnikom, kjer računovodski strokovnjak v skladu z običajno poslovno prakso ne opravlja strokovnih storitev izključno za enega naročnika (na primer posebno strokovno storitev in v posebnem tržnem sektorju) omogoča naročniku, da zagotovi ustrezno splošno soglasje. Na primer, računovodski strokovnjak lahko to na splošno razkrije v standardnih pogojih posla.
 - Posebno razkritje okoliščin prizadetim naročnikom v okoliščinah posebnega navzkrižja z zadostnimi podrobnostmi, ki omogočijo naročniku, da se odloči na podlagi informacij o zadevi in ustrezno zagotovi izrecno soglasje. Tako razkritje lahko vključuje podrobno predstavitev okoliščin in izčrpno razlago načrtovanih varoval in vključenih tveganj.

- Soglasje lahko v nekaterih okoliščinah potrjuje naročnikovo ravnanje, če ima računovodski strokovnjak zadostne dokaze za sklepanje, da naročniki že od začetka poznajo okoliščine in so sprejeli navzkrižje interesov, če ne nasprotujejo obstoju navzkrižja.

- 310.9 G3 Na splošno je treba:
- (a) razkriti vrsto navzkrižja interesov in kako so bili naročniki, ki jih je prizadelo navzkrižje interesov, obveščeni o nastali nevarnosti;
 - (b) pridobiti soglasje prizadetih naročnikov za opravljanje strokovnih storitev, kadar se za obravnavanje nevarnosti uporabijo varovala.
- 310.9 G4 Če tako razkritje ali soglasje ni v pisni obliki, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira:
- (a) vrsto okoliščin, zaradi katerih nastane navzkrižje interesov;
 - (b) varovala, uporabljena za obravnavanje nevarnosti, kjer je primerno; in
 - (c) pridobljeno soglasje.

Izrecno soglasje je zavrnjeno

- Z310.10** Če računovodski strokovnjak določi, da je izrecno soglasje potrebno v skladu z odstavkom Z310.9 in ga je naročnik zavrnil, mora:
- (a) končati ali odkloniti opravljanje strokovnih storitev, katerih posledica bi bilo navzkrižje interesov; ali
 - (b) končati ustrezna razmerja ali prodati ustrezne deleže, da odpravi ali zmanjša nevarnost na sprejemljivo raven.

Zaupnost

Splošno

- Z310.11** Računovodski strokovnjak mora ostati pozoren na to načelo zaupnosti, tudi kadar razkriva ali izmenjuje informacije v podjetju ali mreži in poišče napotke pri tretjih osebah.
- 310.11 G1 Podrazdelek 114 določa zahteve in gradivo za uporabo v situacijah, ki lahko povzročijo nevarnost za ravnanje v skladu z načelom zaupnosti.

Razkritje za pridobitev soglasja bi kršilo zaupnost

- Z310.12** Kadar bi posebno razkritje za pridobitev izrecnega soglasja povzročilo kršitev zaupnosti, takega soglasja ni mogoče pridobiti, zato mora podjetje sprejeti ali nadaljevati posel le, če:
- (a) podjetje v isti zadevi ne nastopa v vlogi zagovornika enega naročnika v protislovnem položaju do drugega naročnika;
 - (b) se vzpostavijo posebni ukrepi za preprečevanje razkritja zaupnih informacij med skupinami, ki delajo za ta dva naročnika; in
 - (c) je podjetje prepričano, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je za podjetje ustrezno, da sprejme ali nadaljuje posel, ker bi omejitev pri sposobnosti podjetja, da opravlja strokovno storitev, povzročila nesorazmeren negativni izid za naročnike ali druge ustrezne tretje osebe.
- 310.12 G1 Kršitev zaupnosti se lahko pojavi na primer pri pridobivanju soglasja za izvajanje:
- storitve za naročnika, ki je povezana s transakcijo za sovražni prevzem drugega naročnika podjetja;

KODEKS

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

Dokumentacija

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

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

RAZDELEK 320**STROKOVNA IMENOVANJA****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Sprejem naročnika in posla***Splošno*

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

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

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

Spremembe v strokovnem imenovanju

Splošno

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

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

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

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

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

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

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

Komuniciranje s sedanjim in predhodnim računovodskim strokovnjakom

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

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

Komuniciranje s predlaganim računovodskim strokovnjakom

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

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

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

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

- 320.7 G2 Okoliščine, v katerih se od računovodskega strokovnjaka zahteva ali bi se lahko zahtevalo, da razkrije zaupne informacije, ali kadar je razkrivanje lahko ustrezno, so opisane v odstavku 114.3 G1 kodeksa.

Spremembe v imenovanjih za revizijo ali preiskovanje

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

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

Nadaljevanje razmerja z naročnikom in nadaljevanje posla

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

- 320.9 G1 Morebitne nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli bi lahko nastale po sprejemu, ki bi, če bi bile prej znane, lahko povzročile, da bi računovodski strokovnjak zavrnil posel. Na primer, nevarnost koristoljubja za ravnanje v skladu z načelom neoporečnosti bi lahko nastala zaradi nepravilnega upravljanja dohodka/dobička ali ocenjevanja bilance stanja.

Uporaba veščakovega dela

Z320.10 Kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti veščakovo delo v okviru opravljanja strokovne dejavnosti, mora določiti, ali je takšna uporaba primerna za predvideni namen.

320.10 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti veščakovo delo, vključujejo:

- ugled, poglobljeno znanje veščaka in vire, ki jih ima veščak na razpolago;
- ali za veščaka veljajo obstoječi strokovni in etični standardi.

Takšne informacije je mogoče pridobiti na podlagi predhodnega sodelovanja z veščakom ali posvetovanja z drugimi o veščaku.

Uporaba rezultatov tehnologije

Z320.11 Kadar namerava računovodski strokovnjak uporabiti rezultate tehnologije pri opravljanju strokovnih dejavnosti, mora določiti, ali je taka uporaba primerna za predvideni namen.

320.11 G1 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati, kadar računovodski strokovnjak namerava uporabiti rezultate tehnologije, vključujejo:

- vrsto dejavnosti, pri kateri se bo uporabljala tehnologija;
- pričakovano uporabo rezultatov tehnologije oziroma stopnjo, do katere se bo zanašalo nanje;
- ali ima računovodski strokovnjak sposobnost ali dostop do veščaka, ki je sposoben razumeti, uporabljati in pojasniti tehnologijo ter njeno ustreznost za predvideni namen;
- ali je bila uporabljena tehnologija ustrezno preizkušena in ovrednotena za predvideni namen;
- pretekle izkušnje s tehnologijo in ali je njena uporaba za določene namene splošno sprejeta;
- nadzor podjetja nad zasnovanjem, razvojem, izvajanjem, upravljanjem, vzdrževanjem, spremljanjem, posodabljanjem ali nadgradnjo tehnologije;
- kontrole, povezane z uporabo tehnologije, vključno s postopki za odobritev uporabniškega dostopa do tehnologije in nadzorom nad takšno uporabo;
- ustreznost vhodnih podatkov tehnologije, vključno s podatki in povezanimi odločitvami ter odločitvami, ki jih posamezniki sprejemajo med uporabo tehnologije.

Drugi premisleki

320.12 G1 Kadar računovodski strokovnjak premišljuje o uporabi dela veščakov ali rezultatov tehnologije, je eden od pomembnih premislekov tudi to, ali je računovodski strokovnjak v takem položaju znotraj podjetja, da lahko pridobi informacije v zvezi z dejavniki, potrebnimi za določanje ustreznosti take uporabe.

RAZDELEK 321**DRUGO MNENJE****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

Dovoljenje za komuniciranje ni zagotovljeno

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

RAZDELEK 325**NEPRISTRANSKOST OCENJEVALCA KAKOVOSTI POSLA IN DRUGIH PRIMERNIH OCENJEVALCEV****Uvod**

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

Gradivo za uporabo**Splošno**

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

Prepoznavanje nevarnosti

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

Ovrednotenje nevarnosti

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

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

Obravnavanje nevarnosti

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

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

Obdobje mirovanja

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

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

RAZDELEK 330**HONORARJI IN DRUGE VRSTE NAGRAJEVANJA****Uvod**

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

Gradivo za uporabo**Višina honorarjev**

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

Pogojni honorarji

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

- dejstvo, ali neodvisna tretja oseba, kot je na primer regulativni organ, določi raven honorarja.

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

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

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

Posredniški honorarji ali provizije

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

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

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

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

Nakup ali prodaja podjetja

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

RAZDELEK 340**SPODBUDE, VKLJUČNO Z DARILI IN GOSTOLJUBJEM****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

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

Spodbude, ki jih prepovedujejo zakoni in drugi predpisi

- Z340.5** V številnih pravnih ureditvah obstajajo zakoni in drugi predpisi, na primer povezani s podkupovanjem in korupcijo, ki preprečujejo ponujanje ali sprejemanje spodbud v določenih okoliščinah. Računovodski strokovnjak so mora seznaniti z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi ter ravnati v skladu z njimi, kadar naleti na take okoliščine.

Spodbude, ki jih ne prepovedujejo zakoni in drugi predpisi

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

Spodbude z namenom neprimerne vplivanja na obnašanje

- Z340.7** Računovodski strokovnjak ne sme ponuditi ali spodbujati drugih, da ponudijo kakršno koli spodbudo, ali za katero računovodski strokovnjak meni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da je dana zaradi nepravilnega vplivanja na obnašanje prejemnika ali drugega posameznika.

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

Premislek o nadaljnjih ukrepih

- 340.10 G1 Če računovodski strokovnjak izve za spodbudo, ki je ponujena z dejanskim ali zaznanim namenom neprimernega vplivanja na obnašanje, še vedno lahko nastane nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli, tudi če so izpolnjene zahteve iz odstavkov Z340.7 in Z340.8.
- 340.10 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- obveščanje višjega poslovodstva v podjetju ali pristojnih za upravljanje glede ponudbe pri naročniku;
 - spreminjanje ali prekinitev poslovnega razmerja z naročnikom.

Spodbude brez namena neprimernega vplivanja na obnašanje

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

Ožji ali najožji družinski člani

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

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

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

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

- (a) računovodskim strokovnjakom in najožjim ali ožjim družinskim članom;
- (b) najožjim ali ožjim družinskim članom in obstoječim ali morebitnim naročnikom in
- (c) računovodskim strokovnjakom in obstoječim ali morebitnim naročnikom.

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

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

Uporaba konceptualnega okvira

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

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

340.14 G2 Gradivo za uporabo v odstavkih od 340.11 G1 do 340.11 G6 ustreza prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju take nevarnosti. Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti v teh okoliščinah, vključujejo tudi vrsto ali bližino razmerij, določenih v odstavku 340.13 G1.

Drugi premisleki

340.15 G1 Če računovodski strokovnjak naleti na spodbudo ali se je zaveda, katere posledice so lahko ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, s

KODEKS

strani naročnika ali posameznikov, ki delajo za naročnika in v skladu z njegovimi usmeritvami, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 360.

340.15 G2 Če naročnik revizije podjetju, podjetju v mreži ali članu revizijske delovne skupine ponuja darila ali gostoljubje, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 420.

340.15 G3 Če naročnik posla dajanja zagotovil podjetju ali članu skupine za dajanje zagotovil ponuja darila ali gostoljubje, veljajo zahteve v gradivu za uporabo v razdelku 906.

RAZDELEK 350**SKRBNISTVO NAD SREDSTVI NAROČNIKA****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Pred skrbništvom**

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

Po skrbništvu

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

RAZDELEK 360**ODZIV NA RAVNANJE, KI NI V SKLADU Z ZAKONI IN DRUGIMI PREDPISI****Uvod**

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

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

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 360.5 G1 Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (neskladno ravnanje), obsega opustitev ali namerno ali nenamerno izvedbo naročila, ki je v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi, ki ga zagrešijo naslednje stranke:
- (a) naročnik;
 - (b) pristojni za upravljanje pri naročniku;

- (c) poslovodstvo naročnika ali
- (d) drugi posamezniki, ki delajo za naročnika ali v skladu z njegovimi usmeritvami.

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

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

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

Z360.6 V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo pravne ali regulativne določbe, ki urejajo, kako morajo računovodski strokovnjaki obravnavati ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Te pravne ali regulativne določbe se lahko razlikujejo od določb ali jih presegajo v tem razdelku. Kadar računovodski strokovnjak naleti na tako ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, se mora s temi pravnimi in regulativnimi določbami seznaniti in ravnati v skladu z njimi, vključno z:

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

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

360.7 G1 Ta razdelek se uporablja ne glede na vrsto naročnika in ne glede na to, ali je subjekt v javnem interesu ali ne.

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

360.7 G3 Ta razdelek ne obravnava:

- (a) osebnih kršitev, ki niso povezane s poslovanjem naročnika;
- (b) ravnanja strank, razen navedb v odstavku 360.5 G1, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. To na primer vključuje okoliščine, v katerih naročnik zadolži računovodskega strokovnjaka za skrbni pregled v organizaciji tretje osebe, ki je

zagrešila prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

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

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje

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

- (a) naročnika;
- (b) posameznika, pristojnega za upravljanje organizacije;
- (c) člana posloводства; ali
- (d) drugih posameznikov, ki delajo za naročnika ali v skladu z njegovimi usmeritvami.

Odgovornost vseh računovodskih strokovnjakov

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

Revizija računovodskih izkazov

Pridobivanje znanja o zadevi

Z360.10 Če računovodski strokovnjak, zadolžen za opravljanje revizije računovodskih izkazov, izve za informacije, ki se nanašajo na ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, se mora seznaniti o zadevi. Ta seznanitev mora vključevati vrsto ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in okoliščine, v katerih se je to zgodilo ali se lahko zgodi.

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

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

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

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

360.11 G1 Namen razpravljanja je, da računovodski strokovnjak razjasni razumevanje dejstev in okoliščin, ki ustrezajo zadevi in njenim morebitnim posledicam. Razprava lahko tudi spodbudi posloводство ali pristojne za upravljanje, da zadevo raziščejo.

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

- vrsto in okoliščine zadeve;
 - posameznike, ki so dejansko ali morebiti vpleteni;
 - verjetnost tajnega dogovora;
 - morebitne posledice zadeve;
 - ali ta raven posloводства lahko razišče zadevo in ustrezno ukrepa.
- 360.11 G3 Ustrezna raven posloводства je običajno vsaj ena raven nad posameznikom ali posamezniki, vpletenimi ali morebiti vpletenimi v zadevo. V okviru skupine je ustrezna raven lahko posloводство v organizaciji, ki obvladuje naročnika.
- 360.11 G4 Če je primerno, lahko računovodski strokovnjak razmisli tudi o razpravljanju o zadevi z notranjimi revizorji.
- Z360.12** Če je računovodski strokovnjak prepričan, da je posloводство vpleteno v ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, mora razpravljati o zadevi s pristojnimi za upravljanje.

Obravnavanje zadeve

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

Komuniciranje s skupinami

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

- (a) računovodski strokovnjak opravlja revizijsko delo v zvezi z nekaterimi sestavnimi deli za namene revizije skupine ali
- (b) računovodski strokovnjak je zadolžen za opravljanje revizije računovodskih izkazov pravne osebe ali poslovne enote, ki je del skupine, za namene, ki niso revizija skupine, ampak na primer obvezna revizija.

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

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

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

- (a) enega ali več sestavnih delov, ki so predmet revizijskega dela za namene revizije skupine; ali
- (b) eno ali več pravnih oseb ali poslovnih enot, ki so del skupine, katerih računovodski izkazi so odvisni od revizije za namene, ki niso revizija skupine, ampak na primer obvezna revizija.

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

Z360.18 Če ravnanje ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, lahko ustreza enemu ali več sestavnim delom, določenim v odstavku Z360.17(a), in eni ali več pravnim osebam ali poslovnim enotam, določenim v odstavku Z360.17(b), mora partner, zadolžen za revizijo skupine, ukrepati, da o zadevi obvesti tiste, ki opravljajo revizijsko delo sestavnih delov, pravnih oseb ali poslovnih enot, razen če takšno obveščanje prepoveduje zakon ali drug predpis. Po potrebi mora partner, zadolžen za revizijo skupine, poskrbeti, da se izvedejo ustrezne poizvedbe (v poslovodstvu ali na podlagi javno dostopnih informacij), ali za ustrezne pravne osebe ali poslovne enote, navedene v odstavku Z360.17(b), velja revizija, in če je tako, se preveri identiteta revizorjev, če je to mogoče.

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

Odločanje o nadaljnjih ukrepih

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

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

KODEKS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Odločitev o razkritju zadeve ustreznemu organu

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

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

- se organizacija ukvarja s podkupovanjem (na primer lokalnih ali tujih vladnih uradnikov zaradi zavarovanja velikih pogodb);
- je organizacija regulirana in zadeva tako bistvena, da je ogrožena njena licenca za poslovanje;
- organizacija kotira na borzi vrednostnih papirjev in so rezultat zadeve lahko neugodne posledice za pošten regulirani trg vrednostnih papirjev organizacije ali pa to predstavlja sistemsko tveganje za finančne trge;

- obstaja verjetnost, da bi organizacija prodajala izdelke, ki so škodljivi javnemu zdravju in varnosti;
- organizacija svojim naročnikom priporoča shemo, ki jim pomaga pri izogibanju davkom.

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

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

Z360.26 Če računovodski strokovnjak določi, da je razkritje ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ustreznemu organu primeren način ukrepanja v določenih okoliščinah, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.3(d) kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in je previden pri trditvah in izjavah. Prav tako mora proučiti, ali je primerno, da pred razkritjem zadeve o svojih namenih obvesti naročnika.

Neposredna kršitev

Z360.27 V izrednih okoliščinah se računovodski strokovnjak morda lahko zaveda dejanskega ali nameravanega obnašanja, za katero računovodski strokovnjak upravičeno verjame, da bi predstavljalo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročila veliko škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju dejstva, da bi bilo primerno o zadevi razpravljati s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji, mora strokovno presoditi in odločiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa.

Dokumentacija

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

- kako se poslovodstvo, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje, odzivajo na zadevo;
- ukrepe, ki jih računovodski strokovnjak upošteva, presoje in sprejete odločitve, ob upoštevanju testa za preudarne in dobro obveščene tretje osebe;
- kako je računovodski strokovnjak prepričan, da je izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z360.20.

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

- pripravi zadostno dokumentacijo, ki omogoča razumevanje bistvenih zadev, ki se pojavijo med revizijo, sprejetih sklepov in bistvenih strokovnih presoj pri sprejemanju teh sklepov;

- dokumentira razprave o bistvenih zadevah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje, in drugimi, vključno z vrsto bistvenih zadev, o katerih se razpravlja, in kdaj in s kom so potekale razprave;
- dokumentira prepoznano ali domnevno ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in izide razprav s poslovodstvom, in kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami zunaj organizacije.

Strokovne storitve, razen revizij računovodskih izkazov

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

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

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

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

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

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

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

- vrsto in okoliščine zadeve;
- posameznike, ki so dejansko ali morebiti vpleteni;
- verjetnost tajnega dogovora;
- morebitne posledice zadeve;
- možnost, ali ta raven poslovodstva lahko razišče zadevo in ustrezno ukrepa.

Obveščanje zunanjega revizorja organizacije o zadevi

Z360.31 Če računovodski strokovnjak opravlja nerevizijsko storitev za:

- (a) naročnika revizije podjetja ali
- (b) sestavni del naročnika revizije podjetja,

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

Z360.32 Če računovodski strokovnjak opravlja nerevizijsko storitev za:

- (a) naročnika revizije podjetja v mreži ali
- (b) sestavni del naročnika revizije podjetja v mreži,

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

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

- (a) naročnik revizije podjetja ali podjetja v mreži ali
- (b) sestavni del naročnika revizije podjetja ali podjetja v mreži,

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

Pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati

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

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

Namen obveščanja

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

Premislek o nadaljnjih ukrepih

Z360.36 Računovodski strokovnjak mora prav tako premisliti, ali so potrebni nadaljnji ukrepi v javnem interesu.

360.36 G1 Ali so potrebni nadaljnji ukrepi, vrsta in obseg tega, bo odvisno od dejavnikov, kot so na primer:

- pravni in regulativni okvir;
- ustreznost in pravočasnost odziva poslovodstva, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje;
- nujnost situacije;
- vpletenost poslovodstva ali pristojnih za upravljanje v zadevo;

- verjetnost nastanka velike škode na deležih naročnika, vlagateljev, upnikov, zaposlenih ali splošne javnosti.
- 360.36 G2 Nadaljnji ukrepi računovodskega strokovnjaka lahko vključujejo:
- razkritje zadeve ustreznemu organu, tudi če pravna ali regulativna obveznost za razkrivanje ne obstaja;
 - umik iz posla in strokovnega razmerja, če to dovoljuje zakon ali drug predpis.
- 360.36 G3 Pri proučevanju, ali se zadeva razkrije ustreznemu organu, pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati, vključujejo:
- dejstvo, ali bi bilo tako ravnanje v nasprotju z zakonom ali drugim predpisom;
 - ali obstajajo omejitve glede razkritja ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ki jih naloži regulativna agencija ali tožilec v preiskavi, ki poteka;
 - ali je namen posla raziskovanje morebitnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi v organizaciji, da bi lahko ustrezno ukrepala.
- Z360.37** Če računovodski strokovnjak določi, da je razkritje ravnanja ali domnevnega ravnanja, ki ni v skladu z zakoni in drugim predpisi, ustreznemu organu primeren način ukrepanja v določenih okoliščinah, se to razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa. Pri takšnem razkritju mora računovodski strokovnjak ravnati v dobri veri in je previden pri trditvah in izjavah. Prav tako mora proučiti, ali je primerno, da pred razkritjem zadeve o svojih namenih obvesti naročnika.

Neposredna kršitev

- Z360.38** V izrednih okoliščinah se računovodski strokovnjak morda lahko zaveda dejanskega ali nameravanega obnašanja, za katero upravičeno verjame, da bi predstavljalo neposredno kršitev zakona ali drugega predpisa, ki bi povzročilo veliko škodo vlagateljem, upnikom, zaposlenim ali splošni javnosti. Ob upoštevanju dejstva, da bi bilo primerno o zadevi razpravljati s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje v organizaciji, mora strokovno presoditi in odločiti, ali naj zadevo takoj razkrije ustreznemu organu, da bi preprečil ali ublažil posledice take neposredne kršitve. Če se zadeva razkrije, se tako razkritje dovoli v skladu z odstavkom Z114.3 kodeksa.

Posvetovanje

- 360.39 G1 Računovodski strokovnjak lahko upošteva:
- notranje posvetovanje;
 - pridobitev pravnih nasvetov, da bi razumel svoje možnosti in strokovne ali pravne posledice sprejetja posebnega načina ukrepanja;
 - zaupno posvetovanje z regulativnim ali strokovnim organom.

Dokumentacija

- 360.40 G1 V zvezi z ravnanjem ali domnevnim ravnanjem, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi in spada na področje tega razdelka, se računovodskega strokovnjaka spodbuja, da dokumentira:
- zadevo;
 - izide razprav s poslovodstvom, in kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje in drugimi strankami;
 - kako so se poslovodstvo in pristojni za upravljanje (če obstajajo) odzvali na zadevo;

KODEKS

- ukrepe, ki jih je upošteval, presoje in sprejete odločitve;
- svoje prepričanje, da je izpolnil odgovornost, določeno v odstavku Z360.36.

MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI**(DELA 4A IN 4B)****DEL 4A – NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH
PREISKOVANJA**

	Stran
Razdelek 400 Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja	100
Razdelek 405 Revizije skupine	115
Razdelek 410 Honorarji	123
Razdelek 411 Usmeritve glede nagrajevanja in ovrednotenja.....	133
Razdelek 420 Darila in gostoljubje	134
Razdelek 430 Dejanske ali predvidene pravde.....	135
Razdelek 510 Finančni deleži	136
Razdelek 511 Posojila in jamstva.....	140
Razdelek 520 Poslovna razmerja	142
Razdelek 521 Družinska in osebna razmerja	144
Razdelek 522 Nedavna zaposlitev pri naročniku revizije	147
Razdelek 523 Delovanje kot član upravnega odbora ali odbora pri naročniku revizije.....	148
Razdelek 524 Zaposlitev pri naročniku revizije.....	149
Razdelek 525 Začasna dodelitev osebja.....	152
Razdelek 540 Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom revizije (vključno z menjavanjem partnerjev).....	153
Razdelek 600 Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije	158
Podrazdelek 601 – Računovodske in knjigovodske storitve.....	166
Podrazdelek 602 – Administrativne storitve	169
Podrazdelek 603 – Storitve ocenjevanja vrednosti	170
Podrazdelek 604 – Davčne storitve	172
Podrazdelek 605 – Storitve notranjega revidiranja.....	180
Podrazdelek 606 – Storitve sistemov informacijske tehnologije	183
Podrazdelek 607 – Storitve podpore pri pravih.....	186
Podrazdelek 608 – Pravne storitve	189
Podrazdelek 609 – Storitve zaposlovanja	193
Podrazdelek 610 – Poslovnofinančne storitve	194

KODEKS

Razdelek 800	Poročila o računovodskih izkazih za poseben namen, ki vključujejo omejitev uporabe in razširjanja (Revizijski posli in posli preiskovanja)	196
--------------	--	-----

DEL 4A – NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA

RAZDELEK 400

UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA ZA NEODVISNOST PRI REVIZIJSKIH POSLIH IN POSLIH PREISKOVANJA

Uvod

Splošno

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

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

400.6 Pri opravljanju revizijskih poslov kodeks zahteva, da podjetja ravnajo v skladu s temeljnimi načeli in so neodvisna. Ta del določa posebne zahteve in gradivo za uporabo o tem, kako se uporablja konceptualni okvir za ohranjanje neodvisnosti pri opravljanju takih poslov. Konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, se nanaša na neodvisnost, pa tudi na temeljna načela, opisana v razdelku 110. Razdelek 405 določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki se uporablja pri reviziji skupine.

400.7 Ta del opisuje:

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

Delovna skupina za posel in revizijska skupina

400.8 Ta del velja za vse člane revizijske skupine, vključno s člani delovne skupine za posel.

400.9 Delovna skupina za posel – za revizijski posel vključuje vse partnerje in osebe v podjetju, ki izvajajo revizijsko delo v okviru posla, ter vse druge osebe, ki opravljajo revizijske postopke in prihajajo iz:

- (a) podjetja v mreži ali
- (b) podjetja, ki ni podjetje v mreži ali drug ponudnik storitev.

Na primer, posameznik iz podjetja revizorja sestavnega dela, ki izvaja revizijske postopke na finančnih informacijah sestavnega dela za namene revizije skupine, je član delovne skupine za revizijo skupine.

400.10 V MSUK 1 ponudnik storitev vključuje posameznika ali organizacijo zunaj podjetja, ki zagotavlja vir, ki se uporablja pri izvedbi poslov. Ponudniki storitev ne vključujejo podjetij, podjetij v mreži ali drugih struktur oziroma organizacij v mreži.

400.11 Revizijski posel lahko vključuje veččake znotraj podjetja, ali tiste, ki so vključeni v podjetje, podjetje v mreži ali v podjetje revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine, ki pomagajo pri poslu. Glede na vlogo posameznikov so lahko člani delovne skupine za posel ali člani revizijske skupine. Na primer:

- Posamezniki s poglobljenim znanjem na specializiranem področju računovodenja ali revidiranja, ki izvajajo revizijske postopke, so člani delovne skupine za posel. Sem spadajo posamezniki s poglobljenim znanjem na področju obračunavanja davka od dohodka ali analiziranja zapletenih informacij, ki jih ustvarjajo samodejna orodja in tehnike z namenom prepoznavanja nenavadnih ali nepričakovanih razmerij.
- Posamezniki znotraj podjetja ali tisti, ki jih podjetje vključi in ki imajo neposreden vpliv na izid revizijskega posla prek posvetovanja o tehničnih ali panožno specifičnih vprašanjih, transakcijah ali dogodkih v okviru posla, so člani revizijske skupine, vendar niso člani delovne skupine za posel.

Vendar posamezniki, ki so zunanji veččaki, niso ne člani delovne skupine za posel ne člani revizijske skupine.

- 400.12 Če je revizijski posel predmet ocenjevanja kakovosti posla, so ocenjevalec kakovosti posla in vse druge osebe, ki izvajajo ocenjevanje kakovosti posla, člani revizijske skupine, vendar niso člani delovne skupine za posel.

Subjekti javnega interesa

- 400.13 Nekatere zahteve in gradivo za uporabo, opisani v tem delu, veljajo samo za revizijo računovodskih izkazov subjektov javnega interesa, ki odražajo bistveni javni interes za finančno stanje teh organizacij zaradi možnega vpliva njihovega finančnega položaja na deležnike.
- 400.14 Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ovrednotenju obsega javnega interesa za finančno stanje organizacije, vključujejo:
- vrsto poslovanja ali dejavnosti, kot je prevzemanje finančnih obveznosti do javnosti kot del primarnega poslovanja organizacije;
 - ali je organizacija predmet regulativnega nadzora, namenjenega zagotavljanju zaupanja, da bo organizacija izpolnila svoje finančne obveznosti;
 - velikost organizacije;
 - pomembnost organizacije za sektor, v katerem deluje, vključno s tem, kako lahko jo je nadomestiti v primeru finančnega neuspeha;
 - število in vrsta deležnikov, vključno z vlagatelji, strankami, upniki in zaposlenimi;
 - morebitni sistemski vpliv na druge sektorje in gospodarstvo kot celoto ob finančnem neuspehu organizacije.
- 400.15 Deležniki so povečali pričakovanja v zvezi z neodvisnostjo podjetja, ki opravlja revizijski posel za subjekt javnega interesa zaradi bistvenosti javnega interesa za finančno stanje organizacije. Namen zahtev in gradiva za uporabo za subjekte javnega interesa, kot so opisani v odstavku 400.13, je izpolniti ta pričakovanja in s tem povečati zaupanje deležnikov v računovodske izkaze organizacije, ki se lahko uporabijo pri ocenjevanju finančnega stanja organizacije.

Poročila, ki vsebujejo omejitev uporabe in razdeljevanja

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

Posli dajanja zagotovil, razen revizijskih poslov in poslov preiskovanja

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

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

- Z400.18** Podjetje, ki opravlja revizijski posel, mora biti neodvisno.
- Z400.19** Podjetje mora uporabiti konceptualni okvir, določen v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi z revizijskim poslom.

Prepoved prevzemanja poslovodskih nalog

- Z400.20** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme prevzeti poslovodskih nalog za naročnika revizije.
- 400.20 G1 Poslovodske naloge vključujejo nadzor, vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z odločanjem o pridobivanju, uporabi in obvladovanjem človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov.
- 400.20 G2 Kadar podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodsko nalogo za naročnika revizije, nastane nevarnost pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in domačnosti. S prevzemom poslovodske naloge lahko nastane tudi nevarnost zagovarjanja, ker se podjetje ali podjetje v mreži preveč uskladi s stališči in interesi posloводства.
- 400.20 G3 Ugotavljanje, ali je dejavnost poslovodska naloga, je odvisno od okoliščin in zahteva strokovno presojo. Primeri dejavnosti, ki bi veljale za poslovodsko nalogo, vključujejo:
- določanje usmeritev in strateškega vodenja;
 - najemanje ali odpuščanje zaposlenih;
 - usmerjanje in prevzemanje odgovornosti za ravnanja zaposlenih v zvezi z njihovim delom za organizacijo;
 - odobritev transakcij;
 - obvladovanje ali upravljanje bančnih računov ali naložb;
 - odločanje o tem, katera priporočila podjetja ali podjetja v mreži ali drugih tretjih oseb je treba izvesti;
 - poročanje pristojnim za upravljanje v imenu posloводства;
 - prevzem odgovornosti za:
 - pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z veljavnim okvirom računovodskega poročanja;
 - zasnovanje, izvajanje, spremljanje ali vzdrževanje notranjega kontroliranja.
- 400.20 G4 Ob upoštevanju skladnosti z odstavkom Z400.21 svetovanje in dajanje priporočil za pomoč poslovodstvu naročnika revizije pri izpolnjevanju njegovih nalog ni prevzemanje poslovodskih nalog. Zagotavljanje nasvetov in priporočil naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela in je obravnavano v razdelku 600.
- Z400.21** Pri opravljanju strokovne dejavnosti za naročnika revizije se mora podjetje prepričati, da poslovodstvo naročnika sprejema vse presoje in odločitve, ki so v njegovi pristojnosti. To vključuje zagotavljanje, da poslovodstvo naročnika:
- (a) določi posameznika, ki ima ustrezne veščine, znanja in izkušnje, da je ves čas odgovoren za odločitve naročnika in nadzoruje dejavnosti. Tak posameznik, po možnosti v okviru višjega posloводства, bi moral razumeti:
 - (i) cilje, vrsto in rezultate dejavnosti ter
 - (ii) odgovornost zadevnega naročnika in podjetja ali podjetja v mreži.

Vendar se od posameznika ne zahteva, da ima strokovno znanje in izkušnje za izvajanje ali ponovno izvajanje dejavnosti.
 - (b) zagotovi nadzor nad dejavnostmi in ovrednoti ustreznost rezultatov opravljenih dejavnosti za namen naročnika;
 - (c) prevzame odgovornost za morebitne ukrepe, ki jih je treba sprejeti na podlagi rezultatov dejavnosti.

400.21 G1 Kadar se pri opravljanju strokovne dejavnosti za naročnika revizije uporablja tehnologija, zahteve iz odstavkov Z400.20 in Z400.21 uporabljajo ne glede na vrsto ali obseg takšne uporabe tehnologije.

Subjekti javnega interesa

Z400.22 Za namene tega dela podjetje obravnava organizacijo kot subjekt javnega interesa, če spada v katero koli od naslednjih kategorij:

- (a) organizacija, s katero se javno trguje;
- (b) organizacija, katere ena od glavnih funkcij je sprejemanje depozitov/vlog od javnosti;
- (c) organizacija, katere ena od glavnih funkcij je zagotavljanje zavarovanja javnosti; ali
- (d) organizacija, ki je kot taka določena z zakonom, predpisom ali strokovnimi standardi za izpolnitev namena, opisanega v odstavku 400.15.

400.22 G1 Kadar se za organizacije z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi uporabljajo izrazi, niso subjekt javnega interesa, za izpolnjevanje namena, opisanega v odstavku 400.15, se takšni izrazi štejejo za enakovredne izraze. Vendar pa, če zakon, drug predpis ali strokovni standardi organizacije označujejo kot subjekte javnega interesa iz razlogov, ki niso povezani z namenom, opisanem v odstavku 400.15, to poimenovanje ne pomeni nujno, da so ti subjekti javnega interesa za namene tega kodeksa.

Z400.23 Pri izpolnjevanju zahteve iz odstavka Z400.22 mora podjetje upoštevati natančnejše opredelitve, ki jih z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi določajo kategorije iz odstavkov od Z400.22 (a) do (c).

400.23 G1 Kategorije, določene v odstavkih Z400.22 (a) do (c), so opredeljene široko in se ne upoštevajo velikost ali drugi dejavniki, ki so lahko pomembni v posamezni pravni ureditvi. Kodeks zato organom, odgovornim za določanje etičnih standardov za računovodske strokovnjake, omogoča, da te kategorije natančneje opredelijo, na primer:

- s sklicevanjem na konkretne javne trge za trgovanje z vrednostnimi papirji;
- s sklicevanjem na lokalne zakone ali druge predpise, ki opredeljujejo banke ali zavarovalnice;
- z vključevanjem izjem za določene vrste organizacij, kot je organizacija v vzajemni lasti;
- z določitvijo sodil glede velikosti za določene vrste organizacij.

400.23 G2 Odstavek Z400.22 (d) predvideva, da bodo organi, odgovorni za določanje etičnih standardov za računovodske strokovnjake, dodali kategorije subjektov javnega interesa za izpolnjevanje namena, opisanega v odstavku 400.15, pri čemer bodo upoštevali dejavnike, kot so navedeni v odstavku 400.14. Glede na dejstva in okoliščine v posamezni pravni ureditvi lahko takšne kategorije vključujejo:

- pokojninske sklade;
- kolektivne naložbene sheme;
- zasebne organizacije z velikim številom deležnikov (ki niso vlagatelji);
- nepridobitne organizacije ali državne subjekte;
- javne gospodarske službe.

400.24 G1 Podjetje se spodbuja, da za namene tega dela presodi, ali naj tudi druge organizacije obravnava kot subjekte javnega interesa. Pri tej presoji lahko podjetje upošteva dejavnike, navedene v odstavku 400.14, ter tudi naslednje dejavnike:

- ali je verjetno, da bo organizacija v bližnji prihodnosti postala subjekt javnega interesa;
- ali je v primerljivih okoliščinah predhodno podjetje za to organizacijo uporabljalo zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za subjekte javnega interesa;
- ali je v primerljivih okoliščinah podjetje zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za subjekte javnega interesa, uporabilo tudi za druge organizacije;
- ali je organizacija z zakonom, drugim predpisom ali strokovnimi standardi opredeljena kot subjekt, ki ni subjekt javnega interesa;
- ali so organizacija ali drugi deležniki od podjetja za to organizacijo zahtevali uporabo zahtev glede neodvisnosti, ki veljajo za subjekte javnega interesa, in če je tako, ali obstajajo razlogi za neupoštevanje te zahteve;
- dogovori o upravljanju organizacije, na primer ali so pristojni za upravljanje, ločeni od lastnikov ali posloводства.

Javno razkritje – uporaba zahtev glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa

Z400.25 Ob upoštevanju odstavka Z400.26 mora podjetje, kadar je pri izvajanju revizije računovodskih izkazov organizacije uporabilo zahteve glede neodvisnosti za subjekte javnega interesa, kot je opisano v odstavku 400.13, to dejstvo javno razkriti na način, ki se šteje za ustrezen, pri čemer je treba upoštevati čas in dostopnost informacij deležnikom.

Z400.26 Kot izjema od odstavka Z400.25 podjetje takšnega razkritja ne sme opraviti, če bi to razkritje razkrilo zaupne prihodnje načrte organizacije.

Povezane organizacije

Z400.27 Kot je opredeljeno, naročnik revizije, ki je organizacija, s katero se javno trguje v skladu z odstavkoma Z400.22 in Z400.23, vključuje vse svoje povezane organizacije. Za vse druge organizacije sklicevanja na naročnika revizije v tem delu vključujejo povezane organizacije, ki jih naročnik posredno ali neposredno obvladuje. Kadar revizijska skupina ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali da so okoliščine, ki vključujejo drugo povezano organizacijo naročnika, ustrezne za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora vključevati to povezano organizacijo pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za neodvisnost.

[Odstavki od 400.28 do 400.29 so namenoma izpuščeni.]

Obdobje, v katerem se zahteva neodvisnost

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

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

- 400.30 G1 Obdobje opravljanja posla se začne, ko začne delovna skupina za posel opravljati revizijo. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano revizijsko poročilo. Če se posel ponavlja, se konča, ko je poslano sporočilo katere koli stranke, da je strokovno razmerje končano ali da je končno revizijsko poročilo izdano.
- Z400.31** Če organizacija postane naročnik revizije v ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, mora podjetje določiti, ali nevarnost za neodvisnost povzroči:
- (a) finančna ali poslovna razmerja z naročnikom revizije v ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, vendar pred sprejemom revizijskega posla; ali
 - (b) pretekle storitve, ki jih za naročnika revizije opravi podjetje ali podjetje v mreži.
- 400.31 G1 Nevarnost za neodvisnost nastane, če je bila za naročnika revizije opravljena storitev, ki ni posel dajanja zagotovil, v ali po obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, vendar preden delovna skupina za posel začne opravljati revizijo, in ta v obdobju opravljanja posla ne bi bila dovoljena.
- 400.31 G2 V takih okoliščinah je treba upoštevati, ali so rezultati opravljene storitve lahko del računovodskih evidenc, notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje ali nanje vplivajo.
- 400.31 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, vključujejo:
- nedodeljevanje strokovnjakov, ki so opravili storitev, ki ne daje zagotovil, in so člani delovne skupine za posel;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca za pregled revizijskega dela in storitve, ki ne daje zagotovil;
 - vključitev drugega podjetja zunaj mreže za ovrednotenje izidov storitve, ki ne daje zagotovil, ali drugega podjetja zunaj mreže, da ponovno opravi storitev, ki ne daje zagotovil, do potrebnega obsega, ki drugemu podjetju omogoči prevzem odgovornosti zanjo.
- 400.31.G4 Nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči opravljanje storitve, ki ni povezana z dajanjem zagotovil, s strani podjetja ali podjetja v mreži pred obdobjem revizijskega posla ali pred obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, je odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven, če so bili rezultati take storitve uporabljeni ali izvedeni v obdobju, ki ga je revidiralo drugo podjetje.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- Z400.32** Podjetje ne sme sprejeti imenovanja za revizorja subjekta javnega interesa, ki mu je podjetje ali podjetje v mreži pred takim imenovanjem opravilo storitev, ki ne daje zagotovil in bi lahko povzročila nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z računovodskimi izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, razen če:
- (a) opravljanje take storitve preneha pred začetkom obdobja revizijskega posla;
 - (b) podjetje sprejme ukrep za obravnavo vseh nevarnosti za svojo neodvisnost; in
 - (c) podjetje ugotovi, da so po mnenju razumne in obveščene tretje osebe vse nevarnosti za neodvisnost podjetja odpravljene ali bodo odpravljene ali zmanjšane na sprejemljivo raven.
- 400.32 G1 Ukrepi, za katere bi razumna in obveščena tretja oseba lahko menila, da odpravljajo ali zmanjšujejo na sprejemljivo raven vso nevarnost za neodvisnost, nastalo zaradi opravljanja storitev, ki ne dajejo zagotovil, subjektu javnega interesa pred imenovanjem za revizorja te organizacije, vključujejo naslednje:

- izidi storitve so bili predmet revizijskih postopkov pri reviziji računovodskih izkazov za prejšnje leto, ki jo je opravilo predhodno podjetje;
- podjetje najame računovodskega strokovnjaka, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, da opravi pregled prvega revizijskega posla, na katerega vpliva nevarnost pregledovanja lastnega dela, v skladu s ciljem pregleda kakovosti posla;
- subjekt javnega interesa najame drugo podjetje izven mreže, da:
 - (i) ovrednoti izide storitve, ki ni dajanje zagotovil; ali
 - (ii) ponovno izvede storitev, ki ne daje zagotovil, v obsegu, ki je potreben, da lahko drugo podjetje prevzame odgovornost za izid storitve.

[Odstavki od 400.3 do 400.39 so namenoma izpuščeni.]

Komunikacija s pristojnimi za upravljanje

- 400.40 G1 Odstavka Z300.9 in Z300.10 določata zahteve glede komuniciranja s pristojnimi za upravljanje.
- 400.40 G2 Celo kadar tega ne zahtevajo kodeks, veljavni strokovni standardi, zakoni ali drugi predpisi, se spodbuja redno obveščanje med podjetjem in pristojnimi za upravljanje pri naročniku v zvezi z razmerji in drugimi zadevami, ki bi po mnenju podjetja lahko razumno vplivali na neodvisnost. Tako obveščanje omogoča pristojnim za upravljanje, da:
- (a) preučijo presoje podjetja pri prepoznavanju in ovrednotenju nevarnosti;
 - (b) upoštevajo, kako je bila nevarnost obravnavana, vključno z ustreznostjo varoval, kjer so na voljo, in jih je bilo mogoče uporabiti; ter
 - (c) ustrezno ukrepajo.

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

[Odstavki od 400.41 do 400.49 so namenoma izpuščeni.]

Podjetja v mreži

- 400.50 G1 Podjetja z drugimi podjetji in organizacijami pogosto oblikujejo večje strukture, da povečajo svojo sposobnost za opravljanje strokovnih storitev. Ali te večje strukture oblikujejo mrežo, je odvisno od določenih dejstev in okoliščin. To pa ni odvisno od tega, ali so podjetja in organizacije pravno ločene in posebne.
- Z400.51** Podjetje v mreži mora biti neodvisno od naročnikov revizije drugih podjetij v mreži, kot zahteva ta del.
- 400.51 G1 Zahteve po neodvisnosti v tem delu, ki se nanašajo na podjetje v mreži, se nanašajo na vsako organizacijo, ki ustreza opredelitvi podjetja v mreži. Ni pa nujno, da organizacija ustreza tudi opredelitvi podjetja. Na primer, svetovalna praksa ali strokovna pravna praksa je lahko podjetje v mreži, ne pa podjetje.
- Z400.52** Če je podjetje povezano z večjo strukturo drugih podjetij in organizacij, mora:
- (a) izvajati strokovno presojo pri ugotavljanju, ali taka večja struktura ustvari mrežo;
 - (b) pretehtati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da so druga podjetja ali organizacije v večji strukturi povezane na tak način, da obstaja mreža; in
 - (c) dosledno uporabiti tako sodbo v celotni večji strukturi.

- Z400.53** Pri ugotavljanju, ali mrežo ustvarja velika struktura podjetij in drugih organizacij, mora podjetje določiti, da mreža obstaja, ko ima taka večja struktura namen sodelovati, in:
- je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov med organizacijami v strukturi (glejte odstavek 400.53 G2);
 - imajo organizacije v strukturi skupno lastništvo, obvladovanje in upravljanje (glejte odstavek 400.53 G3);
 - imajo organizacije v strukturi skupne usmeritve in postopke glede upravljanja kakovosti (glejte odstavek 400.53 G4);
 - imajo organizacije v strukturi skupno poslovno strategijo (glejte odstavek 400.53 G5);
 - organizacije v strukturi delijo uporabo skupne blagovne znamke (glejte odstavek 400.53 GG6, 400.53 G7); ali
 - organizacije v strukturi delijo bistveni del strokovnih virov (glejte odstavek 400.53 G8, 400.53 G9).
- 400.53 G1 Med podjetji in organizacijami v večji strukturi, ki predstavljajo mrežo, lahko obstajajo drugi dogovori poleg opisanih v odstavku Z400.53. Večja struktura pa bi bila lahko usmerjena le v poenostavitev predložitve/napotitve dela, ki samo po sebi ne izpolnjuje sodil, potrebnih za oblikovanje mreže.
- 400.53 G2 Delitev nematerialnih stroškov ne predstavlja mreže. Če je delitev stroškov omejena samo na tiste stroške, ki so povezani z razvojem revizijskih metodologij, priročnikov ali usposabljanja, to ne bi predstavljalo mreže. Tudi povezava med podjetjem, in sicer nepovezano organizacijo za skupno opravljanje storitve ali razvoj izdelka, ne ustvarja mreže (glejte odstavek Z400.53(a)).
- 400.53 G3 Skupno lastništvo, obvladovanje ali upravljanje se lahko doseže s pogodbo ali drugimi sredstvi (glejte odstavek Z400.53(b)).
- 400.53 G4 Skupne usmeritve in postopki o upravljanju kakovosti so tisti, ki so oblikovani, izvedeni in se izvajajo v večji strukturi (glejte odstavek Z400.53(c)).
- 400.53 G5 Skupna poslovna strategija vključuje sporazum organizacij za doseganje skupnih strateških ciljev. Organizacija ni podjetje v mreži samo zato, ker sodeluje z drugo organizacijo, da bi se skupno odzvala na zahtevo za predlog za opravljanje strokovne storitve (glejte odstavek Z400.53(d)).
- 400.53 G6 Skupna blagovna znamka vključuje skupne začetnice ali skupno ime. Podjetje, ki uporablja skupno blagovno znamko, če na primer vključuje skupno blagovno znamko kot del imena ali skupaj z imenom podjetja, ko partner podjetja podpiše revizijsko poročilo (glejte odstavek Z400.53(e)).
- 400.53 G7 Tudi če podjetje ne spada v mrežo in ne uporablja skupne blagovne znamke kot del imena podjetja, se lahko zdi, da spada v mrežo, če se njegovo pisarniško ali promocijsko gradivo nanaša na podjetje, ki je član združevanja podjetij. Če se ne upošteva, kako podjetje opiše takšno članstvo, se v skladu s tem lahko ustvari zaznava, da podjetje spada v mrežo (glejte odstavek Z400.53(e)).
- 400.53 G8 Strokovni viri vključujejo:
- skupne sisteme, ki podjetjem omogočajo izmenjavo informacij, kot so podatki o naročnikih, izstavljanje računov in evidentiranje časa;
 - partnerje in drugo osebje;
 - tehnične oddelke, ki pri poslih dajanja zagotovil svetujejo o tehničnih zadevah ali zadevah, značilnih za panogo, transakcijah ali dogodkih;

- revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike;
- usposabljanje in prostore za usposabljanje (glejte odstavek Z400.53(f)).

400.53 G9 Ali so skupni strokovni viri bistveni, je odvisno od okoliščin. Na primer:

- Skupni viri so lahko omejeni na skupno revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike, brez izmenjave osebja ali informacij o naročnikih ali trgih. V takih okoliščinah je malo verjetno, da bi bili skupni viri bistveni. Enako velja za poskus skupnega usposabljanja.
- Skupni viri lahko vključujejo izmenjavo osebja ali informacij, kot na primer: kadar je osebje sestavljeno iz skupnega združenja ali kjer se skupni tehnični oddelek oblikuje v okviru večje strukture, da sodelujočim podjetjem zagotovi tehnične nasvete, ki jih morajo podjetja upoštevati. V takih okoliščinah bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba verjetno lahko sklepala, da so skupni viri bistveni (glejte odstavek Z400.53(f)).

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

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

[Odstavki od 400.55 do 400.59 so namenoma izpuščeni.]

Splošna dokumentacija o neodvisnosti za revizijske posle in posle preiskovanja

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

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

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

[Odstavki od 400.61 to 400.69 so namenoma izpuščeni.]

Združitve in prevzemi

Združitev z naročnikom povzroči nevarnost

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

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

- prepoznati in ovrednotiti predhodne in sedanje interese in razmerja s povezano organizacijo, ki upoštevajo sprejete ukrepe za obravnavanje nevarnosti in lahko

KODEKS

vplivajo na njegovo neodvisnost in sposobnost, da nadaljuje revizijski posel po veljavnem datumu združitve ali prevzema; ter

- (b) v skladu z odstavkom Z400.72 sprejeti ukrepe, da do veljavnega datuma združitve in prevzema konča interese ali razmerja, ki jih kodeks ne dovoljuje.

Z400.72 Če se interes ali razmerje ne more razumno končati do veljavnega datuma združitve ali prevzema, mora podjetje kot izjemo od odstavka Z400.71(b):

- (a) ovrednotiti nevarnost, ki nastane zaradi interesa ali razmerja; in
- (b) s pristojnimi za upravljanje razpravljati o razlogih, zakaj interesa ali razmerja do datuma veljavnosti ni mogoče razumno končati, in o ovrednotenju ravni nevarnosti.

400.72 G1 V določenih okoliščinah do veljavnega datuma združitve ali prevzema morda ne bi bilo razumno končati interesa ali razmerja, ki povzroča nevarnost. To se lahko zgodi, ker podjetje za povezano organizacijo opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, podjetje pa do določenega datuma ne more urediti prehoda na drugega ponudnika.

400.72 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti, ki jo povzročajo združitve in prevzemi, kjer obstajajo interesi in razmerja, ki jih ni mogoče končati, vključujejo:

- vrsto in bistvenost interesa ali razmerja;
- vrsto in bistvenost razmerja s povezano organizacijo (na primer, ali je povezana organizacija odvisno podjetje ali matično podjetje);
- obdobje, dokler se interesa ali razmerja ne da razumno zaključiti.

Z400.73 Če po razpravi, določeni v odstavku Z400.72(b), pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje nadaljuje kot revizor, mora podjetje to storiti samo, če:

- (a) se bo interes ali razmerje zaključilo takoj, ko bo to razumno mogoče, vendar pa ne kasneje kot šest mesecev po veljavnem datumu združitve ali prevzema;
- (b) vsak posameznik s takim interesom ali razmerje, vključno s takim, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ki ga razdelek 600 in podrazdelki ne bi dovoljevali, ne bo član delovne skupine za revizijski posel ali posameznik, odgovoren za posel ocenjevanja kakovosti; ter
- (c) se bodo po potrebi uporabili prehodni ukrepi in če se bo o njih razpravljalo s pristojnimi za upravljanje.

400.73 G1 Primeri takih prehodnih ukrepov vključujejo:

- zadolžitev računovodskega strokovnjaka, da oceni revizijo ali delo, ki ne daje ustrezno zagotovil;
- računovodskega strokovnjaka, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, da opravi ocenjevanje, ki je v skladu s ciljem posla ocenjevanja kakovosti;
- vključitev drugega podjetja, da ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovil, ali drugega podjetja, da ponovno opravi storitev, ni zadostno zagotovilo, ki drugemu podjetju omogoči prevzem odgovornosti za storitev.

Z400.74 Podjetje bi lahko opravilo bistveno količino dela pri reviziji pred datumom veljavnosti združitve ali prevzema in morda lahko v kratkem času zaključilo preostale revizijske postopke. Če pristojni za upravljanje zahtevajo, da podjetje zaključi revizijo, medtem ko nadaljuje interes ali razmerje, prepoznano v odstavku 400.70 G1, mora podjetje to storiti samo, če:

- (a) je ovrednotilo raven nevarnosti in s pristojnimi za upravljanje razpravljalo o izidih;

- (b) ravna v skladu z zahtevami odstavka od Z400.73(b) do (c) ter
- (c) preneha opravljati delo revizorja najpozneje dne, ko je izdano revizijsko poročilo.

Nepristranskost ostaja ogrožena

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

Dokumentacija

Z400.76 Podjetje mora dokumentirati:

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

[Odstavki od 400.77 do 400.79 so namenoma izpuščeni.]

Kršitev določbe o neodvisnosti pri revizijskih poslih in poslih preiskovanja

Podjetje prepozna kršitev

Z400.80 Če podjetje ugotovi kršitev zahteve v tem delu, mora:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

KODEKS

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

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

Obveščanje pristojnih za upravljanje o kršitvah

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

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

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

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

Kršitve pred izdanim predhodnim revizijskim poročilom

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

Z400.87 Podjetje mora:

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

Dokumentacija

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

- (a) kršitev;
- (b) sprejete ukrepe;
- (c) ključne sprejete odločitve;
- (d) vse zadeve, o katerih se razpravlja s pristojnimi za upravljanje; in
- (e) razprave s strokovnim ali regulativnim organom ali nadzornim organom.

Z400.89 Če podjetje nadaljuje revizijski posel, mora dokumentirati:

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

RAZDELEK 405**REVIZIJE SKUPINE****Uvod**

- 405.1** Razdelek 400 zahteva, da je podjetje neodvisno, kadar izvaja revizijski posel, in da uporabi konceptualni okvir, določen v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki so pomembni za uporabo konceptualnega okvira pri izvajanju revizije skupine.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 405.2 G1** Mednarodni standardi revidiranja (MSR) se uporabljajo za revizijo računovodskih izkazov skupin. MSR 600 (prenovljen) obravnava posebne presoje, ki veljajo pri reviziji računovodskih izkazov skupin, vključno s primeri, v katerih so vključeni revizorji sestavnih delov. MSR ISA 600 (prenovljen) zahteva, da partner, zadolžen za revizijo skupine, prevzame odgovornost za potrditev, da revizorji sestavnih delov razumejo in bodo spoštovali ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost in ki veljajo za revizijo skupine. Zahteve glede neodvisnosti, na katere se sklicuje MSR 600 (prenovljen) ali drugi ustrezni standardi revidiranja, ki se uporabljajo za revizije skupin in so enakovredni MSR-ju 600 (prenovljen), so določene v tem razdelku.
- 405.2 G2** Podjetje revizorja sestavnega dela, ki sodeluje pri reviziji skupine, lahko ločeno izda revizijsko mnenje o računovodskih izkazih naročnika revizije sestavnega dela. Glede na okoliščine se lahko zgodi, da mora podjetje revizorja sestavnega dela pri opravljanju revizijskega dela za revizijo skupine in pri ločenem izdajanju revizijskega mnenja o računovodskih izkazih sestavnega dela naročnika zaradi zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov upoštevati različne zahteve glede neodvisnosti.

Komunikacija med podjetjem revizorja skupine in podjetjem revizorja sestavnega dela

- Z405.3** MSR 600 (prenovljen) zahteva, da partner, zadolžen za revizijo skupine, prevzame odgovornost, da revizorja sestavnega dela seznani z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla skupine. Pri seznanjanju podjetja revizorja sestavnega dela z ustreznimi etičnimi zahtevami mora podjetje revizorja skupine ob primernem času posredovati potrebne informacije, da lahko podjetje revizorja sestavnega dela izpolni svoje obveznosti v skladu s tem razdelkom.

- 405.3 G1** Primeri zadev, o katerih podjetje revizorja skupine obvešča, vključujejo:
- ali je naročnik revizije skupine subjekt javnega interesa in ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo skupine;
 - povezane organizacije in druge sestavne dele znotraj naročnika revizije skupine, pomembne za presoje neodvisnosti, ki veljajo za podjetje revizorja sestavnega dela, in člane delovne skupine za revizijo skupine znotraj ali vključene s strani tega podjetja;
 - obdobje, v katerem mora biti podjetje revizorja sestavnega dela neodvisno;
 - ali je revizijski partner, ki opravlja delo v sestavnem delu za potrebe revizije skupine, ključni revizijski partner za revizijo skupine.

- Z405.4** MSR 600 (prenovljen) tudi zahteva, da partner, zadolžen za revizijo skupine, od revizorja sestavnega dela zahteva, da sporoči, ali je revizor sestavnega dela spoštoval

ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost in veljajo za revizijo skupine. Za namene tega odstavka takšna zahteva vključuje sporočanje:

- (a) vseh vprašanj neodvisnosti, ki zahtevajo bistveno presojo;
- (b) v zvezi s temi vprašanji sklepa podjetja revizorja sestavnega dela, ali so nevarnosti za njegovo neodvisnost na sprejemljivi ravni, ter utemeljitev tega sklepa.

405.4 G1 Če partner, zadolžen za revizijo skupine, zazna zadevo, ki nakazuje, da obstaja nevarnost za neodvisnost, MSR 220 (prenovljen) zahteva, da partner, zadolžen za revizijo skupine, ovrednoti to nevarnost in sprejme ustrezne ukrepe.

Presoje neodvisnosti, ki veljajo za posameznike

Člani delovne skupine za revizijo skupine znotraj podjetja ali vključeni v podjetje revizorja skupine in podjetja v njegovi mreži

Z405.5 Člani delovne skupine za revizijo skupine znotraj podjetja ali vključeni v podjetje revizorja skupine ali podjetja v njegovi mreži morajo biti neodvisni od naročnika revizije skupine v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za revizijsko skupino.

Drugi člani delovne skupine za revizijo skupine

Z405.6 Člani delovne skupine za revizijo skupine znotraj podjetja ali vključeni v podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine morajo biti neodvisni od:

- (a) naročnika revizije sestavnega dela;
- (b) organizacije, za katero podjetje revizorja skupine izdaja mnenje o računovodskih izkazih skupine;
- (c) katere koli organizacije, nad katero ima organizacija iz točke (b) neposreden ali posreden nadzor, pod pogojem, da ima ta organizacija neposreden ali posreden nadzor nad naročnikom revizije sestavnega dela,

v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za revizijsko skupino.

Z405.7 V zvezi s povezanimi organizacijami ali sestavnimi deli znotraj naročnika revizije skupine, ki niso zajeti v odstavku Z405.6, mora član delovne skupine za revizijo skupine v podjetju ali vključen v podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja za revizijo skupine obvestiti podjetje revizorja sestavnega dela o vseh odnosih ali okoliščinah, za katere posameznik ve ali ima razlog, da verjame, da bi lahko ustvarili nevarnost za njegovo neodvisnost v okviru revizije skupine.

405.7 G1 Primeri odnosov ali okoliščin, ki vključujejo posameznika ali katerega koli člana njegove ožje družine, kjer je to primerno, in so pomembni za presojo posameznika pri ravnanju v skladu z odstavkom Z405.7, vključujejo:

- neposreden ali pomemben posreden finančni delež v organizaciji, ki obvladuje naročnika revizije skupine, če je naročnik revizije skupine pomemben za to organizacijo (glejte razdelek 510);
- posojilo ali garancijo, ki vključuje (glejte razdelek 511):
 - organizacijo, ki ni banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali garancija nepomembno, ali

- banko ali podobno institucijo, razen če je posojilo ali garancija odobreno po običajnih postopkih posojanja, pogojih in določilih;
- poslovni odnos, ki je bistven ali vključuje pomemben finančni delež (glejte razdelek 520);
- člana ožje družine, ki je (glejte razdelek 521):
 - direktor ali funkcionar organizacije ali
 - zaposlen na položaju, ki lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov organizacije;
- posameznika, ki trenutno opravlja ali je nedavno opravljal funkcijo (glejte razdelka 522 in 523):
 - direktorja ali funkcionarja organizacije ali
 - zaposlenega na položaju, ki lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov organizacije.

Z405.8 Po prejemu obvestila, kot je določeno v odstavku Z405.7, mora podjetje revizorja sestavnega dela ovrednotiti in obravnavati vse nevarnosti za neodvisnost, ki jih ustvarja posameznikov odnos ali okoliščina.

Presoje neodvisnosti, ki veljajo za podjetje revizorja skupine

Z405.9 Podjetje revizorja skupine mora biti neodvisno od naročnika revizije skupine v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za podjetje.

Presoje neodvisnosti, ki veljajo za podjetje v mreži ali podjetje revizorja skupine

Z405.10 Podjetje v mreži podjetja revizorja skupine mora biti neodvisno od naročnika revizije skupine v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za podjetje v mreži.

Presoje neodvisnosti, ki veljajo za podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine

Vsi naročniki revizije skupine

Z405.11 Podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine mora:

- (a) biti neodvisno od naročnika revizije sestavnega dela v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za podjetje glede vseh naročnikov revizije;
- (b) uporabiti ustrezne zahteve iz odstavkov Z510.4(a), Z510.7 in Z510.9 glede finančnih deležev v organizaciji, za katero podjetje revizorja skupine podaja mnenje o računovodskih izkazih skupine;
- (c) uporabiti ustrezne zahteve iz razdelka 511 glede posojil in garancij, ki vključujejo organizacijo, za katero podjetje revizorja skupine podaja mnenje o računovodskih izkazih skupine.

Z405.12 Kadar podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine ve ali ima razlog za domnevo, da je odnos ali okoliščina, ki vključuje naročnika revizije skupine, razen tistih, obravnavanih v odstavkih Z405.11(b) in (c), pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja revizorja sestavnega dela od naročnika revizije sestavnega dela, mora takšno razmerje ali okoliščino vključiti pri prepoznavanju, ovrednotenju in obravnavanju nevarnosti za neodvisnost.

Z405.13 Kadar podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine ve ali ima razlog za domnevo, da odnos ali okoliščina podjetja v mreži podjetja revizorja

sestavnega dela z naročnikom revizije sestavnega dela ali naročnikom revizije skupine ustvarja nevarnost za neodvisnost podjetja revizorja sestavnega dela, mora podjetje revizorja sestavnega dela takšno nevarnost ovrednotiti in obravnavati.

Obdobje, v katerem je potrebna neodvisnost

405.14 G1 Sklicevanja na računovodske izkaze in revizijsko poročilo v odstavkih Z400.30 in 400.30 G1 pomenijo računovodske izkaze skupine oziroma revizijsko poročilo o računovodskih izkazih skupine, kadar se uporabljajo v tem razdelku.

Naročniki revizije skupine, ki niso subjekti javnega interesa

Z405.15 Kadar naročnik revizije skupine ni subjekt javnega interesa, mora biti podjetje revizorja sestavnega dela izven mreže podjetja revizorja skupine neodvisno od naročnika revizije sestavnega dela v skladu z zahtevami tega dela, ki veljajo za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, za potrebe revizije skupine.

405.15 G1 Kadar podjetje revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine prav tako izvaja revizijski posel za naročnika revizije sestavnega dela, ki je subjekt javnega interesa, se iz razlogov, ki niso povezani z revizijo skupine (npr. zakonska revizija), za tak posel uporabljajo zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za subjekte javnega interesa.

Naročniki revizije skupine, ki so subjekti javnega interesa

Storitve, ki ne dajejo zagotovila

Z405.16 Ob upoštevanju odstavka Z405.17 mora podjetje revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine pri naročniku revizije skupine, ki je subjekt javnega interesa, upoštevati določbe razdelka 600, ki veljajo za subjekte javnega interesa, glede storitev dajanja zagotovila naročniku revizije sestavnega dela.

405.16 G1 Kadar je naročnik revizije skupine subjekt javnega interesa, je podjetju revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine na primer prepovedano:

- zagotavljati računovodske in knjigovodske storitve naročniku revizije sestavnega dela, ki ni subjekt javnega interesa (glejte podrazdelek 601);
- načrtovati informacijski sistem ali njegov del za naročnika revizije sestavnega dela, ki ni subjekt javnega interesa, če ta sistem ustvarja informacije za računovodske evidence ali računovodske izkaze naročnika (glejte podrazdelek 606);
- nastopati v vlogi zagovornika naročnika revizije sestavnega dela, ki ni subjekt javnega interesa, pri reševanju spora ali sodnega postopka (glejte podrazdelek 608).

405.16 G2 Finančne informacije, na podlagi katerih podjetje revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine izvaja revizijske postopke, so pomembne za ovrednotenje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki bi lahko ustvarila storitev, ki ne daje zagotovila, zato se uporabi razdelek 600. Na primer, če so revizijski postopki podjetja revizorja sestavnega dela omejeni na določeno postavko, kot je zaloga, so rezultati katere koli storitve, ki ne dajejo zagotovila, ki so del ali vplivajo na računovodske evidence ali računovodske informacije, povezane z računovodstvom ali notranjimi kontrolami zalog, pomembni za ovrednotenje nevarnosti pregledovanja lastnega dela.

Z405.17 Kot izjema od odstavka Z405.16 lahko podjetje revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine naročniku revizije sestavnega dela zagotovi storitev, ki ne daje zagotovila in ki ni prepovedana v skladu z razdelkom 600, ne da bi o predlagani storitvi, ki ne daje zagotovila, obveščalo pristojne za upravljanje naročnika revizije skupine, ali pridobilo njihovo soglasje glede zagotavljanja te storitve, kot je določeno v odstavkih od Z600.22 do Z600.25.

Ključni revizijski partnerji

- Z405.18 Partner, zadolžen za revizijo skupine, mora ugotoviti, ali je revizijski partner, ki izvaja revizijsko delo pri sestavnem delu za namene revizije skupine, ključni revizijski partner za revizijo skupine. Če je, mora partner, zadolžen za revizijo skupine:
- (a) o tej ugotovitvi obvestiti zadevnega posameznika in
 - (b) navesti:
 - (i) pri vseh naročnikih revizije skupine, da za posameznika velja odstavek Z411.4;
 - (ii) pri naročnikih revizije skupine, ki so subjekti javnega interesa, da za posameznika dodatno veljajo tudi odstavki Z524.6, Z540.5(c) in Z540.21.
- 405.18 G1 Ključni revizijski partner sprejema ključne odločitve ali presoje o bistvenih zadevah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov skupine, o katerih podjetje revizorja skupine v reviziji skupine poda mnenje.

Spremembe sestavnih delov*Vsi naročniki revizije skupine*

- Z405.19** Kadar organizacija, ki ni povezana organizacija, postane sestavni del znotraj naročnika revizije skupine, mora podjetje revizorja skupine uporabiti odstavke od Z400.71 do Z400.76.

Sprememba v podjetjih revizorja sestavnega dela*Vsi naročniki revizije skupine*

- 405.20 G1 Lahko se pojavijo okoliščine, v katerih podjetje revizorja skupine zaprosi drugo revizorsko podjetje, da kot revizorsko podjetje sestavnega dela opravi revizijsko delo v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi skupine, ali po njem, na primer zaradi združitve ali prevzema naročnika. Nevarnost za neodvisnost podjetja revizorja sestavnega dela lahko nastane zaradi:
- (a) finančnih ali poslovnih razmerij podjetja revizorja sestavnega dela z naročnikom revizije sestavnega dela v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi skupine, ali po njem, vendar pred tem, ko se podjetje revizorja sestavnega dela strinja z izvedbo revizijskega dela; ali
 - (b) preteklih storitev, ki jih je podjetje revizorja sestavnega dela zagotavljalo naročniku revizije sestavnega dela.
- 405.20 G2 Odstavki od 400.31 G1 do G3 določajo gradivo za uporabo pri presoji nevarnosti glede neodvisnosti podjetja revizorja sestavnega dela, kadar je podjetje revizorja sestavnega dela naročniku revizije sestavnega dela zagotovilo storitev, ki ne daje zagotovila, v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi skupine, ali po njem, vendar pred začetkom izvajanja revizijskega dela za revizijo skupine, in takšna storitev v obdobju posla ne bi bila dovoljena.
- 405.20 G3 Odstavek 400.31 G4 določa gradivo za uporabo pri presoji nevarnosti glede neodvisnosti podjetja revizorja sestavnega dela, kadar je podjetje revizorja sestavnega dela zagotovilo storitev, ki ne daje zagotovila, naročniku revizije sestavnega dela pred obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi skupine.

Naročniki revizije skupine, ki so subjekti javnega interesa

- 405.21 G1 Odstavka Z400.32 in 400.32 G1 se uporabljata, kadar se podjetje revizorja sestavnega dela strinja z izvedbo revizijskega dela za revizijo skupine v zvezi z naročnikom revizije skupine, ki je subjekt javnega interesa, če je podjetje revizorja sestavnega dela predhodno zagotavljalo storitev, ki ne daje zagotovila, naročniku revizije sestavnega dela.
- 405.21 G2 Odstavka Z600.26 in 600.27 G1 se uporabljata v zvezi s storitvijo, ki ne daje zagotovila in ki jo je podjetje revizorja sestavnega dela naročniku revizije sestavnega dela zagotovilo bodisi trenutno bodisi v preteklosti, če naročnik revizije skupine naknadno postane subjekt javnega interesa.

Kršitev določbe o neodvisnosti v podjetju revizorja sestavnega dela

- 405.22 G1 Kršitev določbe tega razdelka se lahko zgodi kljub temu, da ima podjetje revizorja sestavnega dela sistem upravljanja kakovosti, zasnovan za zagotavljanje izpolnjevanja zahtev glede neodvisnosti. Odstavki od Z405.23 do Z405.29 so pomembni za presojo podjetja revizorja skupine, ali lahko uporabi delo podjetja revizorja sestavnega dela, če je pri podjetju revizorja sestavnega dela nastala kršitev.
- 405.22 G2 Ob kršitvi v podjetju revizorja sestavnega dela, ki je del mreže podjetja revizorja skupine, se za podjetje revizorja skupine v zvezi z revizijo skupine smiselno uporabljajo tudi odstavki od Z400.80 do Z400.89.

Če podjetje revizorja sestavnega dela prepozna kršitev

Z405.23 Če podjetje revizorja sestavnega dela ugotovi kršitev tega razdelka, mora:

- (a) končati, začasno prekiniti ali odpraviti interes ali razmerje, ki je povzročilo kršitev, ter obravnavati posledice kršitve;
- (b) ovrednotiti bistvenost kršitve in njen vpliv na nepristranskost podjetja revizorja sestavnega dela ter na njegovo sposobnost izvajanja revizijskega dela za revizijo skupine;
- (c) glede na bistvenost kršitve ugotoviti, ali je mogoče sprejeti ukrepe, ki zadovoljivo obravnavajo posledice kršitve, ter ali so taki ukrepi v danih okoliščinah možni in ustrezni;
- (d) nemudoma pisno obvestiti partnerja, zadolženega za revizijo skupine, o kršitvi, vključno z oceno bistvenosti kršitve s strani podjetja revizorja sestavnega dela ter morebitnimi predlaganimi ali že izvedenimi ukrepi za obravnavo posledic kršitve.

405.23 G1 Odstavka 400.80 G2 in G3 določata gradivo za uporabo, ki je pomembno za ovrednotenje bistvenosti in vpliva kršitve na nepristranskost podjetja revizorja sestavnega dela ter na njegovo sposobnost izdaje mnenja ali sklepa o revizijskem delu, opravljenem v sestavnem delu za revizijo skupine, ter za presojo morebitnih ukrepov za zadovoljivo obravnavo posledic kršitve.

Z405.24 Po prejemu obvestila podjetja revizorja sestavnega dela o kršitvi mora partner, zadolžen za revizijo skupine:

- (a) pregledati oceno bistvenosti kršitve in njenega vpliva na nepristranskost podjetja revizorja sestavnega dela ter morebitne ukrepe, ki jih je mogoče sprejeti ali so bili sprejeti za obravnavo posledic kršitve;
- (b) ovrednotiti sposobnost podjetja revizorja skupine, da za revizijo skupine uporabi delo podjetja revizorja sestavnega dela;
- (c) opredeliti potrebo po kakršnih koli nadaljnjih ukrepih.

- Z405.25** Pri uporabi odstavka Z405.24 mora partner, zadolžen za revizijo skupine, strokovno presojati in upoštevati, ali bi razumna in dobro obveščena tretja oseba verjetno ugotovila, da je nepristranskost podjetja revizorja sestavnega dela ogrožena in da zato podjetje revizorja skupine ne more uporabiti dela podjetja revizorja sestavnega dela za revizijo skupine.
- 405.25 G1 Če partner, zadolžen za revizijo skupine, ugotovi, da so bile posledice kršitve s strani podjetja revizorja sestavnega dela zadovoljivo obravnavane in da ne ogrožajo nepristranskosti podjetja revizorja sestavnega dela, lahko podjetje revizorja skupine še naprej uporablja delo podjetja revizorja sestavnega dela za revizijo skupine. V nekaterih okoliščinah lahko partner, zadolžen za revizijo skupine, ugotovi, da so potrebni dodatni ukrepi za zadovoljivo obravnavo kršitve, da bi bilo mogoče uporabiti delo podjetja revizorja sestavnega dela. Primeri takih ukrepov vključujejo, da podjetje revizorja skupine izvede posebne postopke na področjih, na katera je kršitev vplivala, ali da od podjetja revizorja sestavnega dela zahteva izvedbo ustreznega popravnega dela na prizadetih področjih.
- 405.25 G2 MSR 600 (prenovljen) določa, da ob kršitvi pri revizorju sestavnega dela, ki ni bila zadovoljivo obravnavana, revizor skupine ne sme uporabiti dela tega revizorja sestavnega dela. V takih okoliščinah lahko partner, zadolžen za revizijo skupine, poišče druge načine za pridobitev potrebnih revizijskih dokazov o finančnih informacijah naročnika revizije sestavnega dela. Primeri takih načinov vključujejo, da podjetje revizorja skupine samo izvede potrebno revizijsko delo na finančnih informacijah naročnika revizije sestavnega dela ali da za izvedbo takega revizijskega dela zaprosi drugo podjetje revizorja sestavnega dela.

Razprava s pristojnimi za upravljanje pri naročniku revizije skupine

- 405.26 G1 V zvezi s kršitvami podjetja revizorja sestavnega dela znotraj mreže podjetja revizorja skupine se uporablja odstavek Z400.84.
- Z405.27 V zvezi s kršitvami podjetja revizorja sestavnega dela zunaj mreže podjetja revizorja skupine mora podjetje revizorja skupine s pristojnimi za upravljanje naročnika revizije skupine razpravljati o naslednjem:
- (a) o oceni bistvenosti in vpliva kršitve s strani podjetja revizorja sestavnega dela na njegovo nepristranskost, vključno z vrsto in trajanjem kršitve ter ukrepi, ki jih je mogoče sprejeti ali so že bili sprejeti;
 - (b) ali:
 - (i) bodo ukrepi zadovoljivo obravnavali ali so že obravnavali posledice kršitve;
 - (ii) bo podjetje revizorja skupine uporabilo druge načine za pridobitev potrebnih revizijskih dokazov o finančnih informacijah naročnika revizije sestavnega dela.

Taka razprava mora potekati čim prej, razen če pristojni za upravljanje določijo drugačen časovni okvir za poročanje o manj bistvenih kršitvah.

- Z405.28** Podjetje revizorja skupine mora pisno sporočiti pristojnim za upravljanje pri naročniku revizije skupine vse zadeve, o katerih se je razpravljalo v skladu z odstavkom Z405.27, ter pridobiti njihovo soglasje, da se ukrepi lahko sprejmejo ali so bili sprejeti in da zadovoljivo obravnavajo posledice kršitve.
- Z405.29** Če pristojni za upravljanje ne soglašajo, da bi ukrepi, ki jih je mogoče sprejeti ali so bili sprejeti, zadovoljivo obravnavali posledice kršitve pri podjetju revizorja sestavnega dela,

KODEKS

podjetje revizorja skupine ne sme uporabiti dela, ki ga je opravilo podjetje revizorja sestavnega dela, pri reviziji skupine.

RAZDELEK 410**HONORARJI****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

Honorarji, ki jih plača naročnik revizije

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

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

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

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

Višina revizijskih honorarjev

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

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

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

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

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

Vpliv drugih storitev, opravljenih za naročnika revizije

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

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

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

Pogojni honorarji

- 410.8 G1 Pogojni honorarji so honorarji, izračunani na vnaprej določeni osnovi, ki se nanaša na izid posla ali izid opravljenih storitev. Pogojni honorar, zaračunan prek posrednika, je primer posrednega pogojnega honorarja. V tem razdelku se honorar ne šteje za pogojnega, če ga je določilo sodišče ali drug javni organ.
- Z410.9** Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za revizijski posel.
- Z410.10** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za storitev, ki ne daje zagotovil, opravljeno za naročnika revizije, če:
- (a) honorar zaračuna podjetje, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, in je pomemben ali se pričakuje, da bo pomemben za to podjetje;
 - (b) honorar zaračuna podjetje v mreži, ki sodeluje v bistvenem delu revizije, in je pomemben ali se pričakuje, da bo pomemben za to podjetje; ali
 - (c) je izid storitve, ki ne daje zagotovil, in znesek honorarja odvisen od prihodnje ali sodobne presoje, povezane z revizijo pomembnega zneska v računovodskih izkazih.
- 410.10 G1 Odstavka Z410.9 in Z410.10 preprečujeta podjetju ali podjetju v mreži, da sklene dogovor o določenih pogojnih honorarjih z naročnikom revizije. Celo če dogovor o pogojnem honorarju za opravljanje storitve za naročnika revizije, ki ne daje zagotovil, ni prepovedan, lahko še vedno vpliva na raven nevarnosti koristoljubja.
- 410.10 G2 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- razpon možne višine honorarja;
 - dejstvo, ali ustrezen organ določi izid, od katerega je odvisen pogojni honorar;
 - razkritje dela, ki ga je opravilo podjetje, in podlage za nagrajevanje predvidenim uporabnikom;
 - vrsto storitve;
 - učinek dogodka ali transakcije na računovodske izkaze.
- 410.10 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za pregled opravljenega dela;
 - pridobitev vnaprejšnjega pisnega dogovora z naročnikom o podlagi nagrajevanja.

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

- 410.11 G1 Če je velik delež honorarjev, ki jih podjetje ali podjetja v mreži zaračunajo naročniku revizije, ustvarjen z opravljanjem storitev za naročnika, ki niso revizija, na raven nevarnosti koristoljubja lahko vplivajo pomisleki o morebitni izgubi bodisi revizijskega posla bodisi drugih storitev. Take okoliščine lahko povzročijo tudi nevarnost ustrahovanja. Nadaljnji premislek zahteva ugotovitev, da se podjetje ali podjetje v mreži osredotoča na nerevizijsko razmerje, kar lahko ustvari nevarnost za revizorjevo neodvisnost.
- 410.11 G2 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- razmerje med honorarji za storitve, ki niso revizija, in revizijskim honorarjem;
 - čas, v katerem je obstajal velik delež honorarjev za storitve, ki niso revizija, glede na revizijske honorarje;

- vrsto, obseg in namene storitev, ki niso revizija, vključno z dejstvom:
 - ali gre za ponavljajoče se storitve;
 - ali zakon ali drug predpis nalaga, da podjetje opravlja te storitve.
- 410.11 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavo take nevarnosti koristoljubja ali ustrahovanja, vključujejo:
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri reviziji ali storitvi, ki ni revizija, za pregled ustreznega revizijskega dela;
 - zmanjšanje obsega nerevizijskih storitev, opravljenih za naročnika revizije.

Celotni honorarji – zapadli honorarji

- 410.12 G1 Na raven nevarnosti koristoljubja lahko vpliva, če so honorarji, ki jih plača naročnik revizije za revizijo ali storitve, ki niso revizija, zapadli v plačilo v obdobju revizijskega posla.
- 410.12 G2 Na splošno se pričakuje, da bo podjetje pridobilo plačilo takih honorarjev pred izdajo revizijskega poročila.
- 410.12 G3 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje stopnje take nevarnosti koristoljubja, so:
- bistvenost zapadlih honorarjev za podjetje;
 - dolžina obdobja, v katerem so honorarji zapadli;
 - ocena podjetja o sposobnosti in pripravljenosti naročnika revizije, da plača zapadle honorarje.
- 410.12 G4 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavo take nevarnosti, vključujejo:
- pridobitev delnega plačila zapadlih honorarjev;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri revizijskem poslu, za pregled revizijskega dela.
- Z410.13** Kadar bistveni del honorarjev, ki jih mora plačati naročnik revizije, ostane dalj časa neplačan, mora podjetje določiti:
- (a) ali so zapadli honorarji lahko enakovredni posojilu naročniku, pri čemer se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 511;
 - (b) ali je primerno, da se podjetje ponovno izbere za revizijski posel ali da nadaljuje revizijski posel.

Celotni honorarji – odvisnost od honorarjev

Vsi naročniki revizije

- 410.14 G1 Kadar celotni honorarji naročnika revizije, ki jih ustvari podjetje, ki izrazi revizijsko mnenje, predstavljajo velik del vseh honorarjev tega podjetja, odvisnost in skrb o morebitni izgubi honorarja za revizijo in druge storitve tega naročnika vplivata na raven nevarnosti koristoljubja ali povzročata nevarnost ustrahovanja.
- 410.14 G2 Pri izračunu celotnih honorarjev podjetja lahko podjetje uporabi razpoložljive finančne informacije iz prejšnjega poslovnega leta in po potrebi oceni delež na podlagi teh informacij.
- 410.14 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, vključujejo:
- poslovno strukturo podjetja;

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

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

- Z410.15** Če za vsako od zaporednih petih let celotni honorarji naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 30 % vseh honorarjev, ki jih prejme podjetje, bo podjetje ugotovilo, ali je eden od naslednjih ukrepov lahko varovalo za zmanjšanje nastale nevarnosti na sprejemljivo raven, in če je, ga bo uporabilo:
- (a) pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih za peto leto računovodski strokovnjak, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, pregleda revizijsko delo petega leta; ali
 - (b) po izdaji revizijskega mnenja o računovodskih izkazih za peto leto in pred izdajo revizijskega mnenja o računovodskih izkazih za šesto leto naj računovodski strokovnjak, ki ni član podjetja, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih, ali strokovni organ pregleda revizijsko delo za peto leto.
- Z410.16** Če celotni honorarji naročnika, opisani v odstavku Z410.4, še naprej presegajo 30 % vseh honorarjev podjetja, mora podjetje vsako leto ugotoviti, ali je kateri od ukrepov iz odstavka 410.15, ki je bil uporabljen za posel posameznega leta, lahko varovalo za obravnavo nevarnosti naročnika, ki jo povzročajo celotni honorarji, in če je tako, ga uporabi.

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

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

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

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

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

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

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

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

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

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

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

Obveščanje pristojnih za upravljanje o informacijah v zvezi s honorarji

410.22 G1 Sporočanje informacij, povezanih s honorarji (za revizijo in storitve, ki niso revizija), s strani podjetja pristojnim za upravljanje pomaga pri njihovi oceni neodvisnosti podjetja. Učinkovito komuniciranje v zvezi s tem omogoča tudi dvosmerno odprto izmenjavo mnenj in informacij, na primer o pričakovanjih, ki jih lahko imajo pristojni za upravljanje glede področja in obsega revizijskega dela ter vpliva na revizijski honorar.

Honorarji za revizijo računovodskih izkazov

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

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

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

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

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

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

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

Honorarji za druge storitve

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

- (a) o honorarjih, razen tistih, razkritih v skladu z odstavkom Z410.23(a), ki jih je podjetje ali podjetje v mreži zaračunalo naročniku za opravljanje storitev v obdobju, na katero se nanašajo računovodski izkazi, o katerih podjetje izrazi mnenje; zato taki honorarji vključujejo samo honorarje, zaračunane naročniku in njegovim povezanim organizacijam, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje in ki so uskupinjene v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje; in
- (b) kot je določeno v odstavku 410.11 G1, če je podjetje ugotovilo, da obstaja vpliv na raven nevarnosti koristoljubja ali da za neodvisnost obstaja nevarnost ustrahovanja, ki jo ustvarja delež honorarjev za storitve, ki niso revizijske, glede na revizijski honorar:
 - (i) ali je taka nevarnost na sprejemljivi ravni in

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

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

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

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

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

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

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

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

Odvisnost od honorarjev

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

- (a) tem dejstvu in o tem, ali se bo takšno stanje verjetno nadaljevalo;
- (b) varovalih, uporabljenih za obravnavo nastale nevarnosti, vključno z uporabo pregleda pred izdajo, kadar je to ustrezno (glejte odstavek Z410.18); in

- (c) kakršnem koli predlogu za nadaljevanje vloge revizorja v skladu z odstavkom Z410.21.

Javno razkritje informacij, povezanih s honorarji

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

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

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

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

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

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

- (a) honorarje, plačane ali še neplačane podjetju in podjetjem v mreži za revizijo računovodskih izkazov, o katerih podjetje izrazi mnenje;
- (b) honorarje, razen tistih, ki so razkriti pod (a), zaračunane naročniku za opravljanje storitev podjetja ali podjetja v mreži v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi, o katerih podjetje izrazi mnenje; zato taka plačila vključujejo samo plačila, zaračunana naročniku in njenim povezanim organizacijam, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje in ki so uskupinjena v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- (c) vse honorarje, razen tistih, ki so razkriti v točkah (a) in (b), zaračunane drugim povezanim organizacijam, ki jih naročnik revizije neposredno ali posredno obvladuje, za opravljanje storitev podjetja ali podjetja v mreži, kadar podjetje ve ali utemeljeno domneva, da so taki honorarji pomembni za ovrednotenje neodvisnosti podjetja; in
- (d) dejstvo, če je primerno, da celotni honorarji, ki jih je podjetje prejelo od naročnika revizije, predstavljajo ali bodo verjetno predstavljali več kot 15 % vseh honorarjev, ki jih je podjetje prejelo v dveh zaporednih letih, in leto, ko se je to

prvič zgodilo.

- 410.31 G1 Podjetje lahko razkrije tudi druge informacije v zvezi s honorarji, ki bodo uporabnikom izboljšale razumevanje plačanih ali še neplačanih honorarjev in neodvisnosti podjetja, kot so primeri, opisani v odstavku 410.30 G1.
- 410.31 G2 Dejavniki, ki jih podjetje lahko upošteva pri odločanju, zahtevanem v odstavku Z410.31(c), so navedeni v odstavku 410.26 G1.
- 410.31 G3 Pri razkritju informacij, povezanih s honorarji, v skladu z odstavkom Z410.31 lahko podjetje razkrije informacije na primeren način, ob upoštevanju časa in dostopnosti informacij deležnikom, na primer:
- na spletni strani podjetja;
 - v poročilu o preglednosti podjetja;
 - v poročilu o kakovosti revizije;
 - s ciljno usmerjenim obveščanjem določenih deležnikov, na primer v pismu delničarjem;
 - v revizorjevem poročilu.
- Z410.32** Kot izjemo glede na odstavek Z410.31 lahko podjetje določi, da ne bo javno razkrilo informacij iz odstavka Z410.31, ki se nanašajo na:
- (a) matično organizacijo, ki pripravlja tudi računovodske izkaze skupine, če podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o računovodskih izkazih skupine; ali
 - (b) organizacijo, ki je (neposredno ali posredno) v popolni lasti drugega subjekta javnega interesa, če:
 - (i) je organizacija uskupinjena v računovodske izkaze skupine, ki jih pripravi ta drugi subjekt javnega interesa, in
 - (ii) podjetje ali podjetje v mreži izrazi mnenje o teh skupinskih računovodskih izkazih.

Premisleki za naročnike preiskave

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

RAZDELEK 411**USMERITVE GLEDE NAGRAJEVANJA IN OVREDNOTENJA****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

RAZDELEK 420**DARILA IN GOSTOLJUBJE****Uvod**

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

Zahteva in gradivo za uporabo

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

RAZDELEK 430**DEJANSKE ALI PREDVIDENE PRAVDE****Uvod**

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

Gradivo za uporabo**Splošno**

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

RAZDELEK 510**FINANČNI DELEŽI****Uvod**

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

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

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

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

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

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

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

Finančni deleži v organizaciji, ki obvladuje naročnika revizije

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

Finančni deleži skrbnika

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

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

Skupni finančni deleži z naročnikom revizije

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

- (i) so finančni deleži tako nepomembni za podjetje, podjetje v mreži, člana revizijske skupine in najožjega družinskega člana posameznika in naročnika revizije, kot to velja; ali
- (ii) naročnik revizije ne more bistveno vplivati na organizacijo.
- (b) Preden posameznik, ki ima finančni delež, opisan v odstavku Z510.8(a), lahko postane član revizijske skupine, mora posameznik ali najožji družinski član tega posameznika:
 - (i) prodati delež ali
 - (ii) prodati zadostni del deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.

Nenamerno prejeti finančni deleži

Z510.9 Če podjetje, podjetje v mreži ali partner, ali zaposleni podjetja ali podjetja v mreži, ali najožji družinski član takega posameznika prejme neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku revizije z dedovanjem, darilom, kot

rezultat združitve ali prevzema ali v podobnih okoliščinah in posedovanje deleža sicer ne bi bilo dovoljeno v skladu s tem razdelkom, potem velja naslednje:

- (a) če delež prejme podjetje ali podjetje v mreži, ali član revizijske skupine ali kateri koli najožji družinski član takega posameznika, je treba finančni delež takoj prodati, ali pa je treba prodati zadostni delež posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben; ali
- (b) (i) če delež prejme posameznik, ki ni član revizijske skupine, ali kateri koli najožji družinski član takega posameznika, je treba finančni delež prodati v najkrajšem možnem času, ali pa je treba prodati zadostni delež posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben; in
 - (ii) podjetje mora po potrebi obravnavati nastalo nevarnost v pričakovanju prodaje finančnega deleža.

Druge okoliščine finančnih deležev

Najožji družinski člani

- 510.10 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če ima član revizijske skupine ali kateri koli najožji družinski član takega posameznika, ali podjetje, ali podjetje v mreži finančni delež v organizaciji, kjer je znano, da ima član upravnega odbora ali uprave ali obvladujoči lastnik naročnika revizije finančni delež v tej organizaciji.
- 510.10 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
 - vlogo posameznika v revizijski skupini;
 - dejstvo, ali je lastništvo organizacije zaprto v ozkem krogu ali široko razpršeno;
 - ali delež omogoča vlagatelju, da obvladuje ali bistveno vpliva na organizacijo;
 - pomembnost finančnega deleža.
- 510.10 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev člana revizijske skupine s finančnim deležem iz revizijske skupine.
- 510.10 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

Ožja družina

- 510.10 G5 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član revizijske skupine ve, da ima ožji družinski član neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku revizije.
- 510.10 G6 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
 - vrsto razmerja med članom revizijske skupine in ožjim družinskim članom;
 - vprašanje, ali je finančni delež neposredni ali posredni;
 - pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.
- 510.10 G7 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:
 - obveznost ožjega družinskega člana, da proda celoten finančni delež ali zadostni delež posrednega finančnega deleža, ko je to izvedljivo, tako da preostali delež ni več pomemben;
 - odstranitev posameznika iz revizijske skupine.

KODEKS

- 510.10 G8 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

Drugi posamezniki

- 510.10 G9 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član revizijske skupine ve, da imajo naslednji posamezniki finančni delež pri naročniku revizije:

- partnerji in strokovni delavci podjetij ali podjetja v mreži, razen tistih, ki jim v skladu z odstavkom Z510.4 izrecno ni dovoljeno, da imajo take finančne deleže, ali njihovi najožji družinski člani;
- posamezniki, ki imajo tesno osebno razmerje s članom revizijske skupine.

- 510.10 G10 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- organizacijsko, operativno ali poročevalsko strukturo podjetja;
- vrsto razmerja med posameznikom in članom revizijske skupine.

- 510.10 G11 Primer ukrepa, ki morda lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev člana revizijske skupine z osebnim razmerjem iz revizijske skupine.

- 510.10 G12 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- izključitev člana revizijske skupine iz vsakega bistvenega postopka odločanja, ki se nanaša na revizijski posel;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana revizijske skupine.

Pokojninski program podjetja ali podjetja v mreži

- 510.10 G13 Nevarnost koristoljubja bi lahko nastala, če ima pokojninski program podjetja ali podjetja v mreži neposredni ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku revizije.

RAZDELEK 511**POSOJILA IN JAMSTVA****Uvod**

- 511.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 511.2 Posojilo ali jamstvo za posojilo pri naročniku revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 511.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost posojila ali jamstva. Pri odločanju, ali je tako posojilo ali jamstvo za posameznika pomembno, se lahko upošteva skupna neto vrednost posameznika in najožjega družinskega člana posameznika.

Posojila in jamstva pri naročniku revizije

- Z511.4** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme dati posojila ali jamstva za posojilo naročniku revizije, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za:

- (a) podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, ki daje posojilo ali jamstvo, kot je primerno; in
- (b) naročnika.

Posojila in jamstva pri naročniku revizije, ki je banka ali podobna institucija

- Z511.5** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali jamstva za posojilo od naročnika revizije, ki je banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo dano v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji.
- 511.5 G1 Primeri posojil vključujejo hipoteke, bančne prekoračitve, posojila za osebna vozila in stanja na kreditni kartici.
- 511.5 G2 Celo če podjetje ali podjetje v mreži prejme posojilo od naročnika revizije, ki je banka ali podobna institucija, v skladu z običajnimi posojilnimi postopki, pogoji, lahko posojilo povzroči nevarnost koristoljubja, če je pomembno za naročnika revizije ali podjetje, ki prejme posojilo.
- 511.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je pregled dela, ki ga opravi primeren ocenjevalec, ki ni član revizijske skupine, iz podjetja v mreži, ki ni upravičenec posojila.

Depoziti in trgovalni računi

- Z511.6** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti depozitov ali trgovalnih računov pri naročniku revizije, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, razen če se depozit ali račun ne vodi pod običajnimi pogoji poslovanja.

Posojila in jamstva pri naročniku revizije, ki ni banka ali podobna institucija

Z511.7 Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali najeti posojila z jamstvom naročnika revizije, ki ni banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za:

- (a) podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, ki prejme posojilo ali jamstvo, kot je to primerno; in
- (b) naročnika.

RAZDELEK 520**POSLOVNA RAZMERJA****Uvod**

- 520.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 520.2 Tesno poslovno razmerje z naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom lahko povzroči nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 520.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost finančnega deleža in bistvenost poslovnega razmerja. Pri odločanju, ali je tak finančni delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna neto vrednost posameznika in najožjih družinskih članov posameznika.
- 520.3 G2 Primeri tesnega poslovnega razmerja, ki izhajajo iz poslovnega odnosa ali običajnega finančnega deleža, vključujejo:
- imetje finančnega deleža v skupnem podvigu z naročnikom ali obvladujočim lastnikom, članom upravnega odbora ali uprave, drugim posameznikom, ki opravlja višje poslovske naloge za tega naročnika;
 - dogovore o povezovanju ene ali več storitev ali izdelkov podjetja ali podjetja v mreži z eno ali več storitvami ali izdelki naročnika ter o trženju tega paketa s sklicevanjem na obe stranki;
 - dogovore, v skladu s katerimi podjetje ali podjetje v mreži prodaja, preprodaja, razdeljuje ali trži izdelke ali storitve naročnika, ali pa naročnik prodaja, preprodaja, razdeljuje ali trži izdelke ali storitve podjetja ali podjetja v mreži;
 - dogovore, v okviru katerih podjetje ali podjetje v mreži skupaj z naročnikom razvija izdelke ali rešitve, ki jih ena ali obe stranki prodajata ali dovolita uporabo tretjim osebam.
- 520.3 G3 Primer, ki bi glede na dejstva in okoliščine lahko ustvaril tesno poslovno razmerje, je dogovor, v okviru katerega podjetje ali podjetje v mreži dovoli uporabo izdelkov ali rešitev naročniku ali obratno.

Poslovno razmerje s podjetjem, podjetjem v mreži, članom revizijske skupine ali najožjo družino

- Z520.4** Podjetje, podjetje v mreži ali član revizijske skupine ne sme imeti tesnega poslovnega razmerja z naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom, razen če so finančni deleži nepomembni in poslovno razmerje ni bistveno za naročnika ali njegovo poslovodstvo in podjetje, podjetje v mreži ali člana revizijske skupine, kot je primerno.
- 520.4 G1 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja lahko nastane, če obstaja tesno poslovno razmerje med naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom in najožjo družino člana revizijske skupine.

Skupni deleži v lastniško zaprtih organizacijah

- Z520.5** Podjetje, podjetje v mreži, član revizijske skupine ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti poslovnega razmerja, ki vključuje posedovanje deleža v lastniško zaprti organizaciji, kadar naročnik revizije ali član upravnega odbora ali uprave

pri naročniku ali katera koli skupina prav tako poseduje delež v tej organizaciji, razen če:

- (a) je poslovno razmerje nebitveno za podjetje, podjetje v mreži ali posameznika, kot je to primerno, in za naročnika;
- (b) je finančni delež nepomemben za vlagatelja ali skupino vlagateljev ter
- (c) finančni delež vlagatelju ali skupini vlagateljev ne daje sposobnosti obvladovanja lastniško zaprte organizacije.

Nakup blaga ali storitev

520.6 G1 Nakup blaga in storitev, vključno z dajanjem dovoljenja za uporabo tehnologije, od naročnika revizije s strani podjetja, podjetja v mreži, člana revizijske skupine ali kogar koli iz najožje družine tega posameznika običajno ne povzroča nevarnosti za neodvisnost, če je transakcija v okviru običajnega poslovanja in neodvisen posel. Vendar pa so take transakcije lahko takšne vrste in velikosti, da lahko povzročijo nevarnost koristoljubja.

520.6 G2 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:

- odpravljanje ali zmanjševanje velikosti transakcije;
- odstranitev/umik posameznika iz revizijske skupine.

Zagotavljanje, prodaja, preprodaja ali dajanje dovoljenja za uporabo tehnologije

520.7 G1 Kadar podjetje ali podjetje v njegovi mreži zagotavlja, prodaja, preprodaja ali daje dovoljenje za uporabo tehnologije:

- (a) naročniku revizije ali
- (b) organizaciji, ki s takšno tehnologijo zagotavlja storitve naročnikom revizije podjetja ali podjetja v mreži,

glede na dejstva in okoliščine veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 600.

RAZDELEK 521**DRUŽINSKA IN OSEBNA RAZMERJA****Uvod**

- 521.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 521.2 Družinska ali osebna razmerja z osebjem naročnika lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 521.3 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane zaradi družinskih in osebnih razmerij med članom revizijske skupine in članom upravnega odbora ali uprave ali, odvisno od njune vloge, določenih zaposlenih pri naročniku revizije.
- 521.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- odgovornost posameznika v revizijski skupini;
 - vlogo družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku in bližino razmerja.

Najožja družina člana revizijske skupine

- 521.4 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je najožji družinski član člana revizijske skupine zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na finančni položaj naročnika, finančno uspešnost ali denarne tokove.
- 521.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga ima najožji družinski član;
 - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.4 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti najožjega družinskega člana.
- Z521.5** Posameznik ne sme sodelovati kot član revizijske skupine, kadar je kdor koli iz najožje družine tega posameznika:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije;
 - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje; ali
 - (c) bil na takem položaju v obdobju, na katero se nanašajo posel ali računovodski izkazi.

Ožja družina člana revizijske skupine

- 521.6 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je ožji družinski član člana revizijske skupine:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
 - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 521.6 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom revizijske skupine in ožjim družinskim članom;
 - položaj, ki ga ima ožji družinski član;
 - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.6 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.6 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti ožjega družinskega člana.

Druga tesna razmerja člana revizijske skupine

- Z521.7** Član revizijske skupine se mora v skladu z usmeritvami in postopki podjetja posvetovati, ali ima član revizijske skupine tesno razmerje s posameznikom, ki ni najožji ali ožji družinski član, vendar pa je:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali
 - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 521.7 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastanejo zaradi takega razmerja, vključujejo:
- vrsto razmerja med posameznikom in članom revizijske skupine;
 - položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
 - vlogo člana revizijske skupine.
- 521.7 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.
- 521.7 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporeditev odgovornosti revizijske skupine, tako da se član revizijske skupine ne ukvarja z zadevami, ki so v okviru odgovornosti posameznika, s katerim ima član revizijske skupine tesno razmerje.

Razmerja partnerjev in zaposlenih v podjetju

- Z521.8** Partnerji in zaposleni v podjetju se morajo posvetovati v skladu z usmeritvami in postopki podjetja, če se zavedajo osebnih ali družinskih razmerij med:
- (a) partnerjem ali zaposlenim v podjetju ali podjetju v mreži, ki ni član revizijske skupine; ali

- (b) članom upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposlenim pri naročniku revizije na delovnem mestu, ki lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

521.8 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki jo povzroči tako razmerje, vključujejo:

- vrsto razmerja med partnerjem ali zaposlenim podjetja in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim pri naročniku;
- stopnjo medsebojnega vplivanja partnerja ali zaposlenega v podjetju na revizijsko skupino;
- položaj partnerja ali zaposlenega v okviru podjetja;
- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku.

521.8 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- razporeditev odgovornosti partnerja ali zaposlenega za zmanjšanje morebitnega vpliva na revizijski posel;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda ustrezno opravljeno revizijsko delo.

RAZDELEK 522**NEDAVNA ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU REVIZIJE****Uvod**

- 522.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 522.2 Če je član revizijske skupine nedavno deloval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni naročnika revizije, lahko nastane nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Zaposlitev v obdobju, na katero se nanaša revizijsko poročilo**

- Z522.3** Revizijska skupina ne sme vključevati posameznika, ki je v obdobju, na katero se nanaša revizijsko poročilo:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije ali
 - (b) bil zaposlen na delovnem mestu, na katerem je lahko bistveno vplival na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Zaposlitev pred obdobjem, na katero se nanaša revizijsko poročilo

- 522.4 G1 Nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti bi lahko nastala, če je pred obdobjem, na katero se nanaša revizijsko poročilo, član revizijske skupine:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije ali
 - (b) bil zaposlen na delovnem mestu, na katerem je lahko bistveno vplival na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- Na primer, nevarnost bi nastala, če bi bilo treba sprejeto odločitev ali delo, ki ga je opravil posameznik v predhodnem obdobju, medtem ko je bil zaposlen pri naročniku, ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega revizijskega posla.
- 522.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
 - obdobje, odkar posameznik ni več zaposlen pri naročniku;
 - vlogo člana revizijske skupine.
- 522.4 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo, ki ga je opravil član revizijske skupine.

RAZDELEK 523

DELOVANJE KOT ČLAN UPRAVNEGA ODBORA ALI UPRAVE PRI NAROČNIKU REVIZIJE

Uvod

- 523.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 523.2 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije povzroča nevarnosti pregledovanja lastnega dela in koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo

Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave

- Z523.3** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme biti član upravnega odbora ali uprave podjetja pri naročniku revizije.

Delovanje kot poslovni sekretar podjetja

- Z523.4** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme biti sekretar družbe pri naročniku revizije, razen če:
- (a) tako prakso posebej dovolijo lokalni predpisi, strokovna pravila ali praksa;
 - (b) poslovodstvo pripravi vse ustrezne odločitve ter
 - (c) so opravljene dolžnosti in naloge omejene na rutinsko ali administrativno naravo, kot je priprava zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja.
- 523.4 G1 Položaj sekretarja družbe ima v različnih pravnih ureditvah različno vlogo. Njegove naloge segajo od administrativnih (kot sta upravljanje zaposlenih ter vodenje evidenc in registrov v družbi) do tako različnih, kot je zagotavljanje skladnosti s predpisi ali svetovanje o zadevah upravljanja družbe. Na splošno ta položaj pomeni tesno stopnjo povezanosti z organizacijo. Tako nastane nevarnost, če je partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži sekretar družbe pri naročniku revizije. (Več informacij o opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil za naročnika revizije, je v razdelku 600 – *Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil za naročnika revizije.*)

RAZDELEK 524**ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU REVIZIJE****Uvod**

- 524.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 524.2 Delovna razmerja pri naročniku revizije lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Vsi naročniki revizije**

- 524.3 G1 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če je kateri izmed navedenih posameznikov član revizijske skupine ali partner v podjetju ali podjetju v mreži:
- član upravnega odbora ali uprave pri naročniku revizije;
 - zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Omejitve nekdanjega partnerja ali člana revizijske skupine

- Z524.4** Podjetje mora zagotoviti, da ni bistvene povezave med podjetjem ali podjetjem v mreži in:

- (a) nekdanjim partnerjem, ki se je pridružil naročniku revizije v podjetju; ali
- (b) nekdanjim članom revizijske skupine, ki se je pridružil naročniku revizije, če se je naročniku revizije pridružil posameznik kot:
 - (i) član upravnega odbora ali uprave ali
 - (ii) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Bistvena povezava ostane med podjetjem ali podjetjem v mreži in posameznikom, če:

- (a) posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja ali podjetja v mreži, ki niso izvršena v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi;
- (b) znesek, ki je dolgovan posamezniku, ni pomemben za podjetje ali podjetje v mreži ter
- (c) posameznik ne sodeluje ali navidezno ne sodeluje v poslovanju podjetja ali podjetja v mreži ali pri strokovnih dejavnostih.

- 524.4 G1 Celo če so izpolnjene zahteve odstavka Z524.4, še vedno lahko nastane nevarnost domačnosti ali ustrahovanja.
- 524.4 G2 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane tudi, če se je nekdanji partner podjetja ali podjetja v mreži pridružil organizaciji na enem od položajev, opisanih v odstavku 524.3 G1, in organizacija nato postane naročnica revizije v podjetju.
- 524.4 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
- vpletenost, ki jo bo imel posameznik v revizijski skupini;
- obdobje, ko je bil posameznik član revizijske skupine ali partner podjetja ali podjetja v mreži;
- nekdanji položaj posameznika v revizijski skupini, podjetju ali podjetju v mreži. Na primer, ali je bil posameznik odgovoren za ohranjanje rednega stika s poslovodstvom naročnika ali z njegovimi pristojnimi za upravljanje.

524.4 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- spreminjanje revizijskega načrta;
- dodeljevanje posameznikov revizijski skupini, ki imajo zadostne izkušnje glede na posameznika, ki se je pridružil naročniku;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo nekdanjega člana revizijske skupine.

Člani revizijske skupine, ki začenjajo zaposlitev pri naročniku

Z524.5 Podjetje ali podjetje v mreži mora imeti usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da člani revizijske skupine obvestijo podjetje ali podjetje v mreži, kadar začenjajo pogajanja o zaposlitvi pri naročniku revizije.

524.5 G1 Nevarnost koristoljubja nastane, kadar član revizijske skupine sodeluje v revizijskem poslu, pri tem pa se zaveda, da se bo ali se bo lahko član revizijske skupine enkrat v prihodnosti pridružil naročniku.

524.5 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev posameznika iz revizijske skupine.

524.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda bistvene presoje, ki jih pripravi tak posameznik, ko je član skupine.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Ključni revizijski partnerji

Z524.6 Če se posameznik, ki je bil ključni revizijski partner v zvezi z naročnikom revizije, ki je subjekt javnega interesa, pridruži naročniku kot:

- (a) član upravnega odbora ali uprave ali
- (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

je v skladu z odstavkom Z524.8 ogrožena neodvisnost, razen če posameznik ni več ključni revizijski partner:

- (i) naročnik revizije je izdal revidirane računovodske izkaze, ki pokrivajo obdobje, ki ni krajše od dvanajstih mesecev; in
- (ii) posameznik ni bil član revizijske skupine v zvezi z revizijo teh računovodskih izkazov.

Višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja

Z524.7 Če se posameznik, ki je bil višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja, pridruži naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa kot:

- (a) član upravnega odbora ali uprave ali
- (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov naročnika, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,

je v skladu z odstavkom Z524.8 ogrožena neodvisnost, razen če ni minilo dvanajst mesecev od takrat, ko je bil posameznik višji ali poslovodni partner (izvršni direktor ali njemu enakovreden) podjetja.

Poslovne združitve

Z524.8 Kot izjema od odstavkov Z524.6 in Z524.7 neodvisnost ni ogrožena, če se okoliščine, določene v teh odstavkih, pojavijo zaradi poslovne združitve in:

- (a) ta oseba položaja ni sprejela zaradi načrtovane poslovne združitve;
- (b) so bile ugodnosti ali plačila, ki jih podjetje ali podjetje v mreži dolguje nekdanjemu partnerju, v celoti poravnane, razen tistih, ki so zagotovljene v skladu s fiksnimi predhodnimi sporazumi, in noben znesek, ki ga podjetje ali podjetje v mreži dolguje partnerju, za to podjetje ali podjetje v mreži ni pomemben, kot je primerno;
- (c) nekdanji partner ne sodeluje ali navidezno ne sodeluje v poslovanju podjetja ali podjetja v mreži ali pri strokovnih dejavnostih in
- (d) podjetje razpravlja o položaju, ki ga je imel nekdanji partner pri naročniku revizije, pri pristojnih za upravljanje.

RAZDELEK 525**ZAČASNA DODELITEV OSEBJA****Uvod**

- 525.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 525.2 Posojanje osebja naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, zagovarjanja ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 525.3 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči posojanje osebja podjetja ali podjetja v mreži naročniku revizije, vključujejo naslednje:
- izvajanje dodatnega pregleda dela, ki ga je opravilo izposojeno osebje, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
 - brez vključitve izposojenega osebja kot člana revizijske skupine lahko obravnava nevarnost domačnosti ali zagovarjanja;
 - brez dajanja odgovornosti za revizijo izposojenemu osebju za katero koli funkcijo ali nalogo, ki jo je osebje opravilo med začasno dodelitvijo osebja, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.
- 525.3 G2 Kadar posojanje osebja podjetja ali podjetja v mreži naročniku revizije povzroči nevarnost domačnosti in zagovarjanja, tako da se podjetje ali podjetje v mreži preveč poistoveti s pogledi in interesi posloводства, varovala pogosto niso na voljo.
- Z525.4** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme posojati osebja naročniku revizije, razen če se podjetje ali podjetje v mreži prepriča, da:
- (a) se taka pomoč zagotovi samo za kratko obdobje;
 - (b) tako osebje ne prevzame poslovske naloge in je naročnik revizije odgovoren za usmerjanje in nadzorovanje nalog osebja;
 - (c) je kakršna koli nevarnost za neodvisnost podjetja ali podjetja v mreži, ki izhaja iz strokovnih storitev, ki jih opravlja to osebje, odpravljena, ali pa so uporabljena varovala za zmanjšanje take nevarnosti na sprejemljivo raven;
 - (d) tako osebje ne bo opravljal ali sodelovalo pri strokovnih storitvah, ki jih je podjetju ali podjetju v mreži prepovedano opravljati v skladu s kodeksom.

RAZDELEK 540**DOLGOTRAJNA POVEZANOST OSEBJA (VKLJUČNO Z MENJAVANJEM PARTNERJEV) Z NAROČNIKOM REVIZIJE****Uvod**

- 540.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 540.2 Kadar je posameznik dlje časa vpleten v revizijski posel, lahko nastane nevarnost domačnosti in koristoljubja. Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Vsi naročniki revizije**

- 540.3 G1 Čeprav je razumevanje naročnika revizije in njegovega okolja temeljno za kakovost revizije, lahko nevarnost domačnosti nastane zaradi posameznikove dolgotrajne povezanosti kot člana revizijske skupine z:
- (a) naročnikom revizije in njegovim poslovanjem;
 - (b) višjim poslovodstvom naročnika revizije ali
 - (c) računovodskimi izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje ali računovodske informacije, ki predstavljajo podlago za računovodske izkaze.
- 540.3 G2 Nevarnost koristoljubja lahko nastane zaradi posameznikovega strahu pred izgubo dolgoletnega naročnika ali interesa za ohranjanje tesnega osebnega razmerja s članom višjega poslovodstva ali pristojnimi za upravljanje. Taka nevarnost lahko neprimerno vpliva na posameznikovo presojo.
- 540.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:
- (a) v zvezi s posameznikom:
 - skupno dolžino razmerja posameznika z naročnikom, vključno s tem, ali je tako razmerje obstajalo, ko je bil posameznik v predhodnem podjetju;
 - kako dolgo je bil posameznik član delovne skupine za posel in vrsto opravljenih vlog;
 - obseg, v katerem višje poslovodstvo usmerja, pregleduje in nadzoruje delo posameznika;
 - obseg, v katerem ima posameznik zaradi delovne dobe posameznika sposobnost, da vpliva na izid revizije, na primer s sprejetjem ključnih odločitev ali usmerjanjem dela članov delovne skupine za posel;
 - bližino posameznikovega osebnega razmerja z višjim poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje;
 - vrsto, pogostost in obseg medsebojnega vplivanja med posameznikom in višjim poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje;
 - (b) v zvezi z naročnikom revizije:
 - vrsto ali kompleksnost naročnikovih vprašanj o računovodskem in finančnem poročanju in o tem, ali so se spremenili;

- ali obstajajo nedavne spremembe v višjem poslovdstvu ali pri pristojnih za upravljanje;
 - ali obstajajo strukturne spremembe v naročnikovi organizaciji, ki vplivajo na vrsto, pogostost in obseg medsebojnega vplivanja, ki ga lahko ima posameznik z višjim poslovdstvom ali pristojnimi za upravljanje.
- 540.3 G4 Kombinacija dveh ali več dejavnikov lahko povečuje ali znižuje raven nevarnosti. Na primer, nevarnost domačnosti, ki sčasoma nastane z vedno tesnejšim razmerjem med posameznikom in članom višjega poslovdstva, bi se zmanjšala z odhodom tega člana višjega poslovdstva naročnika.
- 540.3 G5 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost domačnosti in koristoljubja, ki nastane zaradi posameznika, daljši čas vpletenega v revizijski posel, bi bila zamenjava posameznika v revizijski skupini.
- 540.3 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:
- spreminjanje vloge posameznika v revizijski skupini ali vrsto in obseg nalog, ki jih opravlja posameznik;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član revizijske skupine, da pregleda delo posameznika;
 - opravljanje rednega neodvisnega notranjega ali zunanjega ocenjevanja kakovosti posla.
- Z540.4** Če se podjetje odloči, da raven nastale nevarnosti lahko obravnava samo z zamenjavo posameznika v revizijski skupini, mora podjetje določiti ustrezno obdobje, v katerem posameznik ne sme:
- (a) biti član delovne skupine za revizijski posel;
 - (b) opravljati ocenjevanja kakovosti poslov ali preiskave, ki je skladna z namenom ocenjevanja kakovosti poslov za posel; ali
 - (c) neposredno vplivati na izid revizijskega posla.
- Obdobje mora biti dovolj dolgo, da dovoli obravnavanje nevarnosti domačnosti in koristoljubja. Pri subjektu javnega interesa veljajo tudi odstavki od Z540.5 do Z540.21.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- Z540.5** V zvezi z revizijo subjekta javnega interesa posameznik v skladu z odstavki od Z540.7 do Z540.9 ne sme nastopati v nobeni od naslednjih vlog ali v kombinaciji takih vlog v obdobju, daljšem od sedmih kumulativnih let (obdobje *time-on* – obdobje aktivnega delovanja):
- (a) partner, zadolžen za posel;
 - (b) posameznik, imenovan kot odgovorna oseba za ocenjevanje kakovosti posla; ali
 - (c) druga ključna vloga revizijskega partnerja.
- Po obdobju aktivnega delovanja (*time-on*) mora posamezniku v skladu z določbami v odstavkih od Z540.11 do Z540.19 nastopiti obdobje mirovanja (*cooling-off period*).
- Z540.6** Pri izračunavanju obdobja aktivnega delovanja se štetje let ne sme ponovno začeti, razen če posameznik v krajšem obdobju preneha nastopati v eni izmed vlog v odstavku od Z540.5(a) do (c). To krajše obdobje je zaporedno obdobje, enako najmanj obdobju mirovanja, določenemu v skladu z odstavki od Z540.11 do Z540.13, kot to velja za vlogo, ki jo je posameznik opravljal v letu neposredno pred prenehanjem take udeležbe.

- 540.6 G1 Na primer, pri posamezniku, ki je bil štiri leta zaposlen kot partner, zadolžen za posel, sledijo tri leta, ko lahko deluje le kot ključni revizijski partner pri istem revizijskem poslu (skupno sedem let). Potem pa mora imeti posameznik obdobje mirovanja v skladu z odstavkom Z540.15.
- Z540.7** Kot izjema od odstavka Z540.5 se lahko ključnim revizijskim partnerjem, katerih kontinuiteta je posebej pomembna za kakovost revizije, zaradi nepredvidenih okoliščin zunaj nadzora podjetja in s soglasjem pristojnih za upravljanje, v redkih primerih dovoli, da kot ključni revizijski partnerji delajo še dodatno leto, dokler se nevarnost za neodvisnost ne odpravi ali zmanjša na sprejemljivo raven.
- 540.7 G1 Na primer, ključni revizijski partner lahko ostane v tej vlogi v revizijski skupini še dodatno leto v okoliščinah, v katerih zaradi nepredvidenih dogodkov zahtevana zamenjava ni bila mogoča, na primer zaradi hude bolezni predvidenega partnerja, zadolženega za posel. V takih okoliščinah bo to vključevalo podjetje, ki s pristojnimi za upravljanje razpravlja o razlogih, zakaj načrtovane zamenjave ni mogoče izvesti, in o potrebi po varovalih za zmanjšanje nastale nevarnosti.
- Z540.8** Če naročnik revizije postane subjekt javnega interesa, mora podjetje pri določanju časa zamenjave upoštevati obdobje, ko je posameznik pri naročniku revizije delal kot ključni revizijski partner, preden je naročnik postal subjekt javnega interesa. Če je posameznik pri naročniku revizije delal kot ključni revizijski partner pet let ali manj, ko naročnik postane subjekt javnega interesa, je število let, ko posameznik lahko dela za naročnika v tej vlogi pred zamenjavo pri poslu, sedem let minus število let, ko je že delal. Kot izjema od odstavka Z540.5 velja, če je posameznik delal za naročnika revizije kot ključni revizijski partner šest ali več kumulativnih let. Če naročnik postane subjekt javnega interesa, lahko s soglasjem pristojnih za upravljanje nadaljuje kot ključni revizijski partner največ dve dodatni leti, preden se ga zamenja.
- Z540.9** Kadar ima podjetje samo nekaj ljudi s potrebnim znanjem in izkušnjami, ki delujejo kot ključni revizijski partnerji pri reviziji subjekta javnega interesa, zamenjava ključnih revizijskih partnerjev morda ne bo mogoča. Kot izjema od odstavka Z540.5 velja, če neodvisni regulativni organ v ustrezni pravni ureditvi v teh okoliščinah določi izjemo glede zamenjave partnerja, lahko posameznik ostane ključni revizijski partner več kot sedem let. Seveda ob pogoju, da je neodvisni regulativni organ določil druge zahteve, ki jih je treba uporabiti, kot je čas, do kdaj je lahko ključni revizijski partner izvzet iz zamenjave ali rednega neodvisnega zunanje pregleda.

Drugi premisleki v zvezi z obdobjem aktivnega delovanja

- Z540.10** Pri ovrednotenju nevarnosti, ki nastane zaradi dolgotrajne povezanosti posameznika z revizijskim poslom, mora podjetje še posebej premisliti o prevzetih vlogah in času posameznikove povezanosti z revizijskim poslom, preden posameznik postane ključni revizijski partner.
- 540.10 G1 V nekaterih situacijah lahko podjetje pri uporabi konceptualnega okvira sklene, da za posameznika, ki je ključni revizijski partner, ni primerno, da nadaljuje v tej vlogi, čeprav je čas delovanja v vlogi ključnega revizijskega partnerja krajši od sedmih let.

Obdobje mirovanja

- Z540.11** Če je posameznik deloval kot partner, zadolžen za posel, sedem let, mora obdobje mirovanja trajati pet zaporednih let.
- Z540.12** Če je posameznik imenovan za ocenjevanje kakovosti posla in je v tej vlogi deloval sedem kumulativnih let, mora obdobje mirovanja trajati tri zaporedna leta.
- Z540.13** Če je posameznik deloval kot ključni revizijski partner, ki ni imel vloge, opisane v odstavkih Z540.11 in Z540.12, sedem kumulativnih let, mora obdobje mirovanja trajati dve zaporedni leti.
- 540.14 G1 Zahteve za menjavo partnerja v tem razdelku se razlikujejo in ne spreminjajo obdobja

mirovanja, ki ga zahteva MSUK 2 kot pogoj za primernost, preden lahko partner, zadolžen za posel, prevzame vlogo ocenjevalca kakovosti posla (glejte odstavek 325.8 G4).

Delovanje v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja

- Z540.15** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja in partnerja, zadolženega za posel, mora obdobje mirovanja trajati pet zaporednih let.
- Z540.16** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja in ključnega revizijskega partnerja, odgovornega za ocenjevanje kakovosti posla, mora v skladu z odstavkom Z540.17(a) obdobje mirovanja trajati tri zaporedna leta.
- Z540.17** Če je posameznik štiri leta ali več kumulativnih let v času aktivnega delovanja deloval v kombinaciji partnerja, zadolženega za posel, in vlogah ocenjevanja kakovosti posla, mora obdobje mirovanja:
- (a) kot izjema od odstavka Z540.16 trajati pet zaporednih let, če je bil posameznik tri leta ali več let partner, zadolžen za posel;
 - (b) tri zaporedna leta pri drugi kombinaciji.
- Z540.18** Če je posameznik deloval v kombinaciji vlog ključnega revizijskega partnerja, ki niso vloge, obravnavane v odstavkih od Z540.15 do Z540.17, mora obdobje mirovanja trajati dve zaporedni leti.

Delovanje v predhodnem podjetju

- Z540.19** Pri določanju števila let, ko je bil posameznik ključni revizijski partner, kot je navedeno v odstavku Z540.5, mora dolžina razmerja, kjer je ustrezno, vključevati čas, ko je bil posameznik ključni revizijski partner v tem poslu v predhodnem podjetju.

[Odstavek 540.20 je namenoma izpuščen.]

Omejitve pri dejavnosti v obdobju mirovanja

- Z540.21** V ustreznem obdobju mirovanja:
- (a) posameznik ne sme biti član delovne skupine za posel ali opravljati ocenjevanja kakovosti poslov ali preiskave, ki je skladna z namenom ocenjevanja kakovosti poslov za revizijski posel;
 - (b) se posameznik ne sme posvetovati z delovno skupino za posel ali naročnikom v zvezi s tehničnimi vprašanji ali vprašanji, specifičnimi za določeno panogo, transakcijami ali dogodki, ki vplivajo na revizijski posel (ki niso razprave z delovno skupino za posel, omejene na opravljanje dela ali sprejete sklepe v zadnjem letu posameznikovega obdobja aktivnega delovanja, kjer to ostaja primerno za revizijo);
 - (c) posameznik ne more biti odgovoren za vodenje ali koordinacijo storitev, ki jih zagotovi podjetje ali podjetje v mreži za naročnika revizije, ali za nadzorovanje razmerja podjetja ali podjetja v mreži pri naročniku revizije;
 - (d) posameznik ne sme prevzeti nove druge vloge ali naloge, ki zgoraj ni omenjena, v zvezi z naročnikom revizije, vključno z opravljanjem storitev, ki ne dajejo zagotovil, katerih posledica bi bila za posameznika, da:
 - (i) bistveno ali pogosto vpliva na višje poslovodstvo ali pristojne za upravljanje,
 - (ii) neposredno vpliva na izid revizijskega posla.

KODEKS

- 540.21 G1 Določbe odstavka Z540.21 niso namenjene temu, da bi posamezniku preprečile prevzem vodstvene vloge v podjetju ali podjetju v mreži, kot je vloga višjega ali poslovnega partnerja (izvršnega direktorja ali njemu enakovrednega).

RAZDELEK 600**OPRAVLJANJE STORITEV, KI NE DAJEJO ZAGOTOVIL, ZA NAROČNIKA REVIZIJE****Uvod**

- 600.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 600.2 Podjetja in podjetja v mreži lahko v skladu s svojimi veščinami in poglobljenim znanjem zagotavljajo celo vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil naročnikom revizije. Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije lahko povzroči nevarnost za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli in neodvisnostjo.
- 600.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije. Naslednji podrazdelki določajo posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki so ustrezni, kadar podjetje ali podjetje v mreži zagotavlja določene vrste storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije in navajajo vrste nevarnosti, ki bi lahko pri tem nastale.
- 600.4 Nekateri podrazdelki vključujejo zahteve, ki podjetju ali podjetju v mreži izrecno prepovedujejo opravljanje določenih storitev za naročnika revizije, ker nastale nevarnosti ni mogoče odpraviti in ker ni mogoče uporabiti varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.
- 600.5 Nove poslovne prakse, razvoj finančnih trgov in spremembe v tehnologiji so nekateri dogodki, zaradi katerih je nemogoče sestaviti vseobsegajoč seznam storitev, ki ne dajejo zagotovil, ki bi jih podjetja in podjetja v mreži lahko opravljala za naročnika revizije. Konceptualni okvir in splošne določbe v tem razdelku se uporabljajo, kadar podjetje predlaga naročniku, da opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za katero ni posebnih zahtev in gradiva za uporabo.
- 600.6 Zahteve in gradivo za uporabo v tem razdelku se uporabljajo, kadar podjetje ali podjetje v mreži:
- (a) uporablja tehnologijo za zagotavljanje storitve, ki naročniku revizije ne daje zagotovila; ali
 - (b) zagotavlja, prodaja, preprodaja ali daje dovoljenje za uporabo tehnologije, zaradi katere podjetje ali podjetje v mreži zagotavlja storitev, ki ne daje zagotovila:
 - (i) naročniku revizije ali
 - (ii) organizaciji, ki s takšno tehnologijo zagotavlja storitve naročnikom revizije podjetja ali podjetja v mreži.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

Določbe v zakonih in drugih predpisih, ki se nanašajo na storitve, ki ne dajejo zagotovil

- 600.7 G1 V odstavkih od Z100.6 do 100.7 G1 so določene zahteve in gradivo za uporabo, ki se nanašajo na skladnost s kodeksom. Če v pravni ureditvi obstajajo zakoni in drugi predpisi, ki se nanašajo na opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije in se razlikujejo od navedenih v tem razdelku ali jih presegajo, se morajo podjetja, ki opravljajo storitve, ki ne dajejo zagotovil, za katere veljajo take določbe, teh razlik zavedati in ravnati v skladu s strožjimi določbami.

Nevarnost prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil

600.8 G1 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, obstaja nevarnost, da bo podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovodsko nalogo, razen če se prepriča, da so bile izpolnjene zahteve iz odstavka Z400.21.

Sprejem posla za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil

Z600.9 Preden podjetje ali podjetje v mreži sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, mora uporabiti konceptualni okvir, da ugotovi, ovrednoti in obravnava vsako nevarnost za neodvisnost, ki bi lahko nastala z opravljanjem te storitve.

Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti

Vsi naročniki revizije

600.10 G1 Opis kategorij nevarnosti, ki lahko nastane, kadar podjetje ali podjetje v mreži za naročnika revizije opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, je naveden v odstavku 120.6 G3.

600.10 G2 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje različne vrste nevarnosti, ki bi lahko nastala pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, in za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:

- vrsto, obseg, predvideno uporabo in namen storitve;
- način opravljanja storitve, na primer osebje, ki bo sodelovalo, in njegova lokacija;
- naročnikovo odvisnost od storitve, vključno s pogostostjo zagotavljanja storitve;
- pravno in regulativno okolje, v katerem se storitev opravlja;
- ali je naročnik subjekt javnega interesa;
- raven strokovnega znanja in izkušenj poslovodstva in zaposlenih naročnika glede na vrsto opravljene storitve;
- obseg, v katerem naročnik določa bistvene zadeve presoje (glejte odstavke od Z400.20 do Z400.21);
- ali bo izid storitve vplival na računovodske evidence ali zadeve, ki se odražajo v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, in če je tako:
 - obseg, v katerem bo izid storitve pomembno vplival na računovodske izkaze,
 - stopnja pristranskosti pri določanju ustreznih zneskov ali obravnave teh zadev, ki se odražajo v računovodskih izkazih;
- vrsto in obseg morebitnega vpliva storitve na sisteme, ki ustvarjajo informacije, ki so bistveni del naročnikovih:
 - računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje,
 - notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju;
- stopnjo zanašanja na izid storitve kot del revizije;
- honorar, ki se nanaša na opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil.

600.10 G3 Podrazdelki od 601 do 610 vključujejo primere dodatnih dejavnikov, ki so pomembni pri prepoznavanju nevarnosti za neodvisnost, nastalih zaradi opravljanja nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, in pri ovrednotenju ravni take nevarnosti.

Pomembnost v zvezi z računovodskimi izkazi

- 600.11 G1 Pomembnost je dejavnik, pomemben pri ovrednotenju nevarnosti, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije. Podrazdelki od 601 do 610 se nanašajo na pomembnost v zvezi z računovodskimi izkazi revizijskega naročnika. Pojem pomembnosti v zvezi z revizijo obravnava MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, v zvezi s preiskavo pa MSP 2400 (prenovljen) – *Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti*. Določitev pomembnosti vključuje strokovno presojo, nanjo pa vplivajo količinski in kakovostni dejavniki. Nanjo vplivajo tudi zaznave potreb uporabnikov po finančnih informacijah.
- 600.11 G2 Kadar kodeks izrecno prepoveduje opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati te storitve, ne glede na pomembnost izida ali izidov storitve, ki ne daje zagotovil, na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Zagotavljanje nasvetov in priporočil

- 600.12 G1 Svetovanje in zagotavljanje priporočil lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela. Ali dajanje nasvetov in priporočil ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela, je treba ugotoviti na podlagi ugotovitve iz odstavka Z600.15. Če naročnik revizije ni subjekt javnega interesa in je ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela, mora podjetje uporabiti konceptualni okvir za ovrednotenje in obravnavo nevarnosti. Če je naročnik revizije subjekt javnega interesa, se uporabljata odstavka Z600.17 in Z600.18.

Več storitev, ki ne dajejo zagotovil, opravljenih za istega naročnika revizije

- Z600.13** Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravlja več storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika revizije, mora podjetje proučiti, ali poleg nevarnosti, ki jo ustvarja vsaka storitev posebej, skupni učinek takih storitev ustvarja ali vpliva na nevarnost za neodvisnost.
- 600.13 G1 Poleg odstavka 600.10 G2 so dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti za neodvisnost, ki jih podjetje ustvari, kadar za naročnika revizije opravi več storitev, ki ne dajejo zagotovil, lahko vključujejo tudi dejstvo, ali:
- skupni učinek opravljanja več storitev zviša raven nevarnosti, ki jo povzroči vsaka storitev, in je ocenjena posamično;
 - skupni učinek opravljanja več storitev zviša raven nevarnosti, ki izhaja iz celotnega razmerja z naročnikom revizije.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- 600.14 G1 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, lahko nastane nevarnost, da bo podjetje revidiralo svoje delo ali delo podjetja v mreži, s čimer bo nastala nevarnost pregledovanja lastnega dela. Nevarnost pregledovanja lastnega dela je nevarnost, da podjetje ali podjetje v mreži ne bo ustrezno ovrednotilo izidov predhodne presoje ali dejavnosti, ki jo je opravil posameznik v podjetju ali podjetju v mreži kot del storitve, ki ne daje zagotovil, na katero se bo revizijska skupina zanesla pri oblikovanju presoje kot dela revizije.
- Z600.15** Preden podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ugotovi, ali bi opravljanje te storitve lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela, tako da ovrednoti, ali obstaja nevarnost, da:
- (a) bodo izidi storitve del računovodskih evidenc, notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ali bodo nanje vplivali; in
 - (b) bo revizijska skupina med revizijo teh računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ovrednotila ali se zanašala na kakršne koli sodbe ali dejavnosti, ki jih je podjetje ali podjetje v mreži opravilo pri opravljanju storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- 600.16 G1 Kadar je naročnik revizije subjekt javnega interesa, imajo deležniki večja pričakovanja glede neodvisnosti podjetja. Ta povečana pričakovanja so pomembna za preizkus razumne in obveščene tretje osebe, ki se uporablja za ovrednotenje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa.
- 600.16 G2 Kadar opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, ustvari nevarnost pregledovanja lastnega dela, te nevarnosti ni mogoče odpraviti in ni mogoče uporabiti varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo raven.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- Z600.17** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje te storitve lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje (glejte odstavka 600.14 G1 in Z600.15).

Zagotavljanje nasvetov in priporočil

- Z600.18** Kot izjemo glede na odstavek Z600.17 lahko podjetje ali podjetje v mreži zagotavlja nasvete in priporočila naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, v zvezi z informacijami ali zadevami, ki se pojavijo med revizijo, če podjetje:

- (a) ne prevzame poslovske naloge (glejte odstavka Z400.20 in Z400.21);
- (b) uporablja konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in odpravljanje nevarnosti za neodvisnost, razen nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki bi lahko nastala z zagotavljanjem takega svetovanja.

- 600.18 G1 Primeri nasvetov in priporočil, ki se lahko zagotovijo v zvezi z informacijami ali zadevami, ki se pojavijo med revizijo, vključujejo:

- svetovanje o računovodskih standardih ali usmeritvah in zahtevah glede razkritja v računovodskih izkazih;
- svetovanje o ustreznosti finančnega in računovodskega kontroliranja ter metodah, uporabljenih pri določanju navedenih zneskov v računovodskih izkazih in z njimi povezanih razkritij;
- predlaganje popravljalnih knjižb, ki izhajajo iz revizijskih ugotovitev;
- obravnavo ugotovitev o notranjem kontroliranju pri računovodskem poročanju in procesih ter priporočanje izboljšav;
- razpravljanje o tem, kako rešiti težave pri usklajevanju računov;
- svetovanje o skladnosti z računovodskimi usmeritvami skupine.

Obravnavanje nevarnosti

Vsi naročniki revizije

- 600.19 G1 Odstavki od Z120.10 do 120.10 G2 vključujejo zahtevo in gradivo za uporabo, ki so pomembni pri obravnavanju nevarnosti za neodvisnost, vključno z opisom varoval.
- 600.19 G2 Nevarnost za neodvisnost, ki nastane z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ali več storitev za naročnika revizije, se razlikuje glede na dejstva in okoliščine revizijskega posla ter vrsto storitve. Takšna nevarnost se lahko obravnava z varovali ali s prilagoditvijo obsega predlagane storitve.
- 600.19 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za

pregled revizijskega dela ali opravljene storitve;

- pridobitev predhodnega potrdila o izidu storitve od ustreznega organa (na primer davčnega organa).

600.19 G4 Varovala morda ne bodo na voljo, da bi zmanjšala nevarnost, ki jo ustvari opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije na sprejemljivo raven. V takem primeru uporaba konceptualnega okvira zahteva, da podjetje ali podjetje v mreži:

- prilagodi obseg predlagane storitve, da odpravi okoliščine, ki ustvarjajo nevarnost;
- zavrne ali konča storitev, ki ustvarja nevarnost, ki je ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven; ali
- konča revizijski posel.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje v zvezi s storitvami, ki ne dajejo zagotovil

Vsi naročniki revizije

600.20 G1 Odstavka 400.40 G1 in 400.40 G2 sta pomembna za komuniciranje podjetja s pristojnimi za upravljanje v zvezi z opravljanjem storitev, ki ne dajejo zagotovil.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

600.21 G1 Odstavki od Z600.22 do Z600.24 zahtevajo, da podjetje komunicira s pristojnimi za upravljanje subjekta javnega interesa, preden podjetje ali podjetje v mreži opravi storitve, ki ne dajejo zagotovil, za organizacije znotraj korporacijske strukture, katere del je subjekt javnega interesa, kar bi lahko ogrozilo neodvisnost podjetja od subjekta javnega interesa. Namen komuniciranja je omogočiti pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa učinkovit nadzor nad neodvisnostjo podjetja, ki revidira računovodske izkaze tega subjekta javnega interesa.

600.21 G2 Da bi olajšali izpolnjevanje takih zahtev, se lahko podjetje s pristojnimi za upravljanje subjekta javnega interesa dogovori o postopku, ki obravnava, kdaj in s kom bo podjetje komuniciralo. Takšen postopek lahko:

- vzpostavi pravila za posredovanje informacij o predlagani storitvi, ki ne daje zagotovil na podlagi posameznega posla, na podlagi splošne politike ali na kateri koli drugi dogovorjeni podlagi;
- določi organizacije, za katere bi se pravila uporabljala, kar bi lahko vključevalo druge subjekte javnega interesa v strukturi podjetja;
- opredeli vse storitve, ki se lahko opravljajo za organizacije iz odstavka Z600.21 brez posebne odobritve pristojnih za upravljanje, če se ti v okviru splošne usmeritve strinjajo, da te storitve niso prepovedane v skladu s tem razdelkom in ne bi ogrozile neodvisnosti podjetja ali bi bila nevarnost na sprejemljivi ravni, če bi se pojavila;
- določi, kako so pristojni za upravljanje več subjektov javnega interesa v isti korporacijski strukturi določili, da se pristojnost za odobravanje storitev razdeli;
- določi pravila, ki jih je treba uporabiti, kadar je zagotavljanje informacij, ki jih pristojni za upravljanje potrebujejo, da ovrednotijo, ali bi predlagana storitev lahko ogrozila neodvisnost podjetja, prepovedano ali omejeno s strokovnimi standardi, zakoni ali drugimi predpisi ali bi lahko povzročilo razkritje občutljivih ali zaupnih informacij;
- navaja, kako se lahko rešijo morebitna vprašanja, ki niso zajeta v postopku.

Z600.22 Preden podjetje, ki revidira računovodske izkaze subjekta javnega interesa, ali podjetje v mreži sprejme posel za opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za:

- ta subjekt javnega interesa;

- (B)** organizacijo, ki neposredno ali posredno obvladuje ta subjekt javnega interesa; ali
- (C)** organizacijo, ki jo ta subjekt javnega interesa neposredno ali posredno obvladuje, mora podjetje, razen če ni že obravnavano pri vzpostavitvi postopka, dogovorjenega s pristojnimi za upravljanje:
 - (a)** obvestiti osebe, zadolžene za upravljanje subjekta javnega interesa, da je podjetje ugotovilo, da opravljanje storitve:
 - (i)** ni prepovedano in
 - (ii)** ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja kot revizorja subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, da bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven;
 - (b)** zagotovi pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa informacije, ki jim omogočajo, da na podlagi informacij ocenijo vpliv opravljanja storitve na neodvisnost podjetja.

600.22 G1 Primeri informacij, ki jih je mogoče zagotoviti pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa v zvezi z določeno storitvijo, ki ne daje zagotovil, vključujejo:

- vrsto in obseg storitve, ki jo je treba opraviti;
- osnovo in znesek predlaganega honorarja;
- podlago za oceno podjetja, da je nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, ukrepe, ki jih bo podjetje ali podjetje v mreži sprejelo za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti za neodvisnost na sprejemljivo raven, če je podjetje ugotovilo kakršno koli nevarnost za neodvisnost, ki bi jo lahko povzročilo opravljanje predlagane storitve;
- dejstvo, ali skupni učinek opravljanja več storitev ustvarja nevarnost za neodvisnost ali spreminja raven predhodno ugotovljene nevarnosti.

Z600.23 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev, ki ne dajejo zagotovil, za nobeno organizacijo iz odstavka Z600.22, razen če so se pristojni za upravljanje subjekta javnega interesa strinjali bodisi v okviru postopka, dogovorjenega s pristojnimi za upravljanje, bodisi v zvezi z določeno storitvijo:

- (a)** s sklepom podjetja, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja kot revizorja subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, da bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven; in
- (b)** z opravljanjem te storitve.

Z600.24 Kot izjema glede na odstavka Z600.22 in Z600.23, kadar veljavni strokovni standardi, zakoni ali drugi predpisi podjetju prepovedujejo, da bi zagotovilo informacije o predlagani storitvi, ki ne daje zagotovil, pristojnim za upravljanje subjekta javnega interesa, ali kadar bi zagotovitev takih informacij povzročila razkritje občutljivih ali zaupnih informacij, lahko podjetje zagotovi predlagano storitev, če:

- (a)** zagotovi take informacije, kot jih lahko, ne da pri tem kršilo svoje zakonske ali poklicne obveznosti;
- (b)** obvesti pristojne za upravljanje subjekta javnega interesa, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja s strani subjekta javnega interesa ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, če pa ni, bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven; in
- (c)** pristojni za upravljanje ne nasprotujejo sklepu podjetja iz točke (b).

Z600.25 Podjetje ali podjetje v mreži po upoštevanju vseh zadev, ki so jih izpostavili pristojni za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa ali organizacija iz odstavka

Z600.22, ki je prejemnik predlagane storitve, zavrne storitev, ki ne daje zagotovil, ali podjetje konča revizijski posel, če:

- (a) podjetje ali podjetje v mreži ne sme zagotoviti nobenih informacij pristojnim za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, razen če se takšna situacija obravnava v postopku, o katerem so se predhodno dogovorili s pristojnimi za upravljanje; ali
- (b) se osebe, zadolžene za upravljanje naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, ne strinjajo z ugotovitvijo podjetja, da opravljanje storitve ne bo ogrozilo neodvisnosti podjetja s strani naročnika ali da je vsaka ugotovljena nevarnost na sprejemljivi ravni, ali če ni, bo odpravljena ali zmanjšana na sprejemljivo raven.

Naročnik revizije, kasneje postane subjekt javnega interesa

Z600.26 Storitev, ki ne daje zagotovil, ki jo je podjetje ali podjetje v mreži trenutno ali prej opravilo za naročnika revizije, ogroža neodvisnost podjetja, ko naročnik postane subjekt javnega interesa, razen če:

- (a) je prejšnja storitev, ki ne daje zagotovil, v skladu z določbami tega razdelka, ki se nanašajo na naročnike revizije, ki niso subjekti javnega interesa;
- (b) se trenutno potekajoče storitve, ki niso dovoljene po tem razdelku za naročnike revizije, ki so subjekti javnega interesa, končajo, preden naročnik postane subjekt javnega interesa, ali če to ni mogoče, čim prej po tem, ko to postane izvedljivo;
- (c) se podjetje in pristojni za upravljanje naročnika, ki postane subjekt javnega interesa, dogovorijo in sprejmejo nadaljnje ukrepe za odpravo vsake nevarnosti za neodvisnost, ki ni na sprejemljivi ravni.

600.26 G1 Primeri ukrepov, ki jih podjetje lahko priporoči naročniku revizije, zajemajo vključitev drugega podjetja, da:

- po potrebi pregleda ali ponovno opravi prizadeto revizijsko delo;
- po potrebi ovrednoti izide storitve, ki ne daje zagotovil, ali ponovno izvedbo storitve, ki ne daje zagotovil, da lahko drugo podjetje prevzame odgovornost za storitev.

Premisleki glede določenih povezanih organizacij

Z600.27 Ta razdelek vključuje zahteve, ki podjetjem in podjetjem v mreži prepovedujejo opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike revizije. Kot izjemo od teh zahtev in zahteve iz odstavka Z400.20 lahko podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovodske naloge ali opravi nekatere storitve, ki ne dajejo zagotovil, ki bi bile sicer prepovedane, naslednjim povezanim organizacijam naročnika, o čigar računovodskih izkazih bo podjetje izrazilo mnenje:

- (a) organizaciji, ki neposredno ali posredno obvladuje naročnika;
- (b) organizaciji z neposrednim finančnim deležem pri naročniku, če ta organizacija bistveno vpliva na naročnika in je delež pri naročniku za to organizacijo pomemben; ali
- (c) organizaciji, ki se jo skupno obvladuje z naročnikom, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:
 - (i) podjetje ali podjetje v mreži ne izrazi mnenja o računovodskih izkazih povezane organizacije;
 - (ii) podjetje ali podjetje v mreži ne prevzame neposrednih ali posrednih poslovodskih nalog za organizacijo, o računovodskih izkazih katere bo podjetje izrazilo mnenje;

- (iii) storitve ne povzročajo nevarnosti pregledovanja lastnega dela;
- (iv) podjetje obravnava drugo nevarnost, ki nastane pri opravljanju takih storitev, ki niso na sprejemljivi ravni.

Dokumentacija

600.28 G1 Dokumentacija sklepov podjetja glede skladnosti s tem razdelkom v skladu z odstavkoma Z400.60 in 400.60 G1 lahko vključuje:

- ključne elemente razumevanja podjetja o vrsti storitve, ki ne daje zagotovil, in o tem, ali in kako lahko storitev vpliva na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- vrsto nevarnosti za neodvisnost, ki nastane z opravljanjem storitve za naročnika revizije, vključno s tem, ali bodo izidi storitve predmet revizijskih postopkov;
- obseg vpletenosti posloводства v zagotavljanje in nadziranje predlagane storitve, ki ne daje zagotovil;
- vsa uporabljena varovala ali druge ukrepe, sprejete za obravnavo nevarnosti za neodvisnost;
- utemeljitev ugotovitve (sklepa) podjetja, da storitev ni prepovedana in da je vsaka ugotovljena nevarnost za neodvisnost na sprejemljivi ravni;
- ukrepe, sprejete za usklajitev z odstavki od Z600.22 do Z600.24, v zvezi z opravljanjem predlagane storitve, ki ne daje zagotovil, za organizacije iz odstavka Z600.22.

PODRAZDELEK 601 – RAČUNOVODSKE IN KNJIGOVODSKE STORITVE**Uvod**

601.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravljajo računovodske in knjigovodske storitve.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 601.2 G1 Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z veljavnim okvirom računovodskega poročanja. Ta odgovornost vključuje:
- določanje računovodskih usmeritev in računovodskega obravnavanja v skladu s temi usmeritvami;
 - pripravljanje ali spreminjanje izvirnih dokumentov ali izvirnih podatkov v elektronski ali drugi obliki, ki dokazujejo nastanek posla; primeri vključujejo:
 - naročila za nabavo,
 - evidence delovnega časa,
 - naročila strank;
 - pripravljanje ali spreminjanje vnosov v dnevnik;
 - določanje ali potrjevanje klasifikacij kontov za transakcije.

Opis storitve

- 601.3 G1 Računovodske in knjigovodske storitve obsegajo širok razpon storitev, vključno s:
- pripravo računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov;
 - evidentiranjem transakcij;
 - zagotavljanjem storitev obračuna plač;
 - reševanjem težav pri usklajevanju računov;
 - pretvarjanjem obstoječih računovodskih izkazov iz enega okvira računovodskega poročanja v drugega.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja računovodskih in knjigovodskih storitev*Vsi naročniki revizije*

- 601.4 G1 Opravljanje računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

- Z601.5** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključno s pripravo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, ali finančnih informacij, ki so podlaga za take računovodske izkaze, razen če:

- (a) so storitve rutinske ali mehanske narave in

- (b) podjetje obravnava vsako nevarnost, ki ni na sprejemljivi ravni.
- 601.5 G1 Računovodske in knjigovodske storitve, ki so rutinske ali mehanske narave:
- (a) vključujejo informacije, podatke ali gradivo, v zvezi s katerimi je naročnik sprejel kakršne koli presoje ali odločitve, ki bi bile lahko potrebne; in
- (b) zahtevajo malo strokovne presoje ali je ne potrebujejo.
- 601.5 G2 Računovodske in knjigovodske storitve so lahko ročne ali samodejne. Pri presoji, ali je samodejna storitev rutinska ali mehanska, je treba upoštevati dejavnike, kot so dejavnosti, ki jih izvaja tehnologija, ter rezultati tehnologije in ali tehnologija zagotavlja samodejno storitev, ki temelji na poglobljenem znanju ali presoji podjetja ali podjetja v mreži oziroma takšno znanje ali presojo zahteva.
- 601.5 G3 Primeri storitev, bodisi ročnih bodisi samodejnih, ki se lahko štejejo za rutinske ali mehanske, vključujejo:
- pripravljanje izračunov za plačilne liste in poročil na podlagi izvirnih podatkov naročnika za naročnikovo odobritev in plačilo;
 - knjiženje ponavljajočih se transakcij, katerih zneski se zlahka določijo iz izvirnih dokumentov ali izvirnih podatkov, kot je na primer račun za javne storitve, za katere je naročnik določil ali odobril ustrezno razvrstitev po kontih;
 - izračunavanje amortizacije za osnovna sredstva, ko naročnik določi računovodsko usmeritev in oceni dobo koristnosti in preostale vrednosti;
 - knjiženje transakcij, ki jih je naročnik kodiral v glavni knjigi;
 - knjiženje postavk, ki jih je odobril naročnik, v bruto bilanco;
 - pripravljanje računovodskih izkazov na podlagi informacij v bruto bilanci, ki jo je odobril naročnik, ter pripravljanje in s tem povezanih pojasnil na podlagi evidenc, ki jih je odobril naročnik.
- Podjetje ali podjetje v mreži lahko opravlja take storitve za naročnike revizije, ki niso subjekti javnega interesa, če podjetje ali podjetje v mreži izpolnjuje zahteve iz odstavka Z400.21, da zagotovi, da v zvezi s storitvijo ne prevzame poslovodskih nalog, in zahtevo iz odstavka Z601.5(b).
- 601.5 G4 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, nastale pri opravljanju računovodskih in knjigovodskih storitev rutinske ali mehanske narave za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- Z601.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati računovodskih in knjigovodskih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa.
- Z601.7** Kot izjemo od odstavka Z601.6 lahko podjetje ali podjetje v mreži pripravi obvezne računovodske izkaze za povezano organizacijo naročnika revizije subjekta javnega interesa, ki je vključen v pododstavek (c) ali (d) opredelitve povezane organizacije, če:
- (a) je bilo izdano revizijsko poročilo o skupinskih računovodskih izkazih subjekta javnega interesa;
- (b) podjetje ali podjetje v mreži ne prevzame poslovodskih nalog ter uporablja konceptualni okvir za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost;
- (c) podjetje ali podjetje v mreži ne pripravlja računovodskih evidenc, ki so podlaga

KODEKS

za obvezne računovodske izkaze povezane organizacije, in ti računovodski izkazi temeljijo na informacijah, ki jih je odobril naročnik;

- (d) zakonsko predpisani računovodski izkazi povezane organizacije ne bodo podlaga za prihodnje skupinske računovodske izkaze tega subjekta javnega interesa.

PODRAZDELEK 602 – ADMINISTRATIVNE STORITVE

Uvod

602.1 Poleg posebnega gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru pri opravljanju administrativnih storitev.

Gradivo za uporabo

Opis storitve

602.2 G1 Administrativne storitve vključujejo pomoč naročnikom pri njihovih rutinskih ali mehanskih nalogah pri običajnem poslovanju.

602.2 G2 Primeri administrativnih storitev vključujejo:

- obdelavo besedil ali oblikovanje dokumentov;
- pripravo upravnih in zakonskih obrazcev za odobritev naročnika;
- predložitev takih obrazcev po navodilih naročnika;
- spremljanje zakonskih datumov vložitve in obveščanje naročnika revizije o teh datumih.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja administrativnih storitev

Vsi naročniki revizije

602.3 G1 Opravljanje administrativnih storitev za naročnika revizije običajno ne predstavlja nevarnosti, če so take storitve pisarniške narave in zahtevajo malo strokovne presoje ali je ne zahtevajo.

PODRAZDELEK 603 – STORITVE OCENJEVANJA VREDNOSTI**Uvod**

- 603.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravljajo storitve ocenjevanja vrednosti.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

- 603.2 G1 Ocenjevanje vrednosti obsega pripravo predpostavk o prihodnjem razvoju, uporabo ustreznih metodologij in tehnik ter kombinacijo obojega za izračun določene vrednosti, ali razpon vrednosti za sredstvo, obveznost ali organizacijo kot celoto ali njegov del.
- 603.2 G2 Če se podjetje ali podjetje v mreži zaprosi, da opravi ocenjevanje vrednosti, ki bi pomagalo naročniku revizije pri izpolnjevanju obveznosti v zvezi z davčnim poročanjem ali davčnim načrtovanjem, in izidi ocenjevanja vrednosti nimajo neposrednega učinka na računovodske evidence ali računovodske izkaze drugače kot z računovodskimi vpisi, povezanimi z davki, veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz odstavkov od 604.17 G1 do 604.19 G1, ki se nanašajo na take storitve.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev ocenjevanja vrednosti

Vsi naročniki revizije

- 603.3 G1 Opravljanje storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšna storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.
- 603.3 G2 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali nevarnost zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje storitev ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, in pri ovrednotenju ravni take nevarnosti, so:
- uporaba in namen poročila o ocenjevanju vrednosti;
 - dejstvo, ali bo poročilo o ocenjevanju vrednosti javno objavljeno;
 - obseg, v katerem je metodologija ocenjevanja vrednosti podprta z zakonom ali drugim predpisom, drugim precedensom ali uveljavljeno prakso;
 - obseg vključenosti naročnika v določanje in odobritev metodologije ocenjevanja vrednosti in drugih bistvenih zadev za presojo;
 - stopnja pristranskosti, ki je del postavke ocenjevanja vrednosti in vključuje standardne ali uveljavljene metodologije;
 - mnenje, ali bo imelo ocenjevanje vrednosti pomemben učinek na računovodske izkaze;
 - obseg razkritij, povezanih z ocenjevanjem vrednosti v računovodskih izkazih;
 - nestanovitnost zadevnih zneskov zaradi odvisnosti od prihodnjih dogodkov.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z603.5.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

603.3 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, ki nastanejo pri opravljanju storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Z603.4 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati ocenjevanje vrednosti za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če:

- (a) ocenjevanje vrednosti vključuje bistveno stopnjo pristranskosti in
- (b) ocenjevanje vrednosti ne bo imelo pomembnega učinka na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

603.4 G1 Določeno ocenjevanje vrednosti ne vključuje bistvene stopnje pristranskosti. To je verjetno, če so temeljne predpostavke določene z zakonom ali drugim predpisom ali kadar predvidene tehnike in metodologije temeljijo na splošno sprejetih standardih, ali pa so predpisane z zakonom ali drugim predpisom. V takih okoliščinah ni verjetno, da bi bili izidi ocenjevanja vrednosti, ki jih opravi dve stranki ali več, pomembno različni.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z603.5 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje take storitve ocenjevanja vrednosti lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

Nevarnost zagovarjanja

603.5 G1 Primer ukrepa, ki je lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitve ocenjevanja vrednosti za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo te storitve.

PODRAZDELEK 604 – DAVČNE STORITVE**Uvod**

- 604.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravlja davčna storitev.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

- 604.2 G1 Davčne storitve obsegajo širok razpon storitev. Ta podrazdelek posebej obravnava naslednje teme:
- priprava davčnih napovedi;
 - obračuni davkov za računovodske vknjižbe;
 - storitve davčnega svetovanja;
 - storitve davčnega načrtovanja;
 - davčne storitve, ki vključujejo ocenjevanja vrednosti;
 - pomoč pri reševanju davčnih sporov.
- 604.2 G2 Davčne storitve je mogoče obravnavati pod širokimi naslovi, kot sta davčno načrtovanje ali izpolnjevanje davčnih obveznosti. Vendar pa so take storitve v praksi pogosto medsebojno povezane in se lahko kombinirajo z drugimi vrstami storitev, ki ne dajejo zagotovil, ki jih opravlja podjetje, kot so poslovnofinančne storitve. Zato ni praktično, da se na splošno razvršča nevarnost, ki jo povzroča posamezna davčna storitev.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja davčnih storitev

- 604.3 G1 Opravljanje davčnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.
- 604.3 G2 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali nevarnosti zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju katere koli davčne storitve za naročnika revizije, in pri ovrednotenju ravni take nevarnosti, so:
- posebne značilnosti posla;
 - raven poglobljenega znanja o davkih, ki ga imajo zaposleni pri naročniku;
 - sistem, s katerim davčni organi določajo in urejajo obravnavane davke in vlogo podjetja ali podjetja v mreži v tem procesu;
 - zapletenost ustrezne davčne ureditve in stopnja potrebne presoje pri izvajanju.

Vsi naročniki revizije

- Z604.4** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti davčne storitve ali predlagati posla naročniku revizije, če se storitev ali posel nanaša na trženje, načrtovanje ali izražanje mnenja v korist davčne obravnave, ki jo je prvotno neposredno ali posredno priporočilo podjetje ali podjetje v mreži. Bistveni namen davčne obravnave ali posla pa je izogibanje davkom, razen če je podjetje prepričano, da ima predlagana obravnava podlago v veljavni davčni zakonodaji ali predpisih, ki bodo verjetno prevladali.
- 604.4 G1 Če davčna obravnava nima podlage v veljavni davčni zakonodaji ali predpisu, za

katerega je podjetje prepričano, da bo verjetno prevladal, opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, opisane v odstavku Z604.4, ustvarja nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja, ki je ni mogoče odpraviti, in ni mogoče uporabiti varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo raven.

A. Priprava davčne napovedi

Opis storitve

604.5 G1 Storitve priprave davčne napovedi vključujejo:

- pomoč naročnikom pri izpolnjevanju obveznosti davčnega poročanja s pripravo in zbiranjem informacij, vključno z zneskom dolgovanega davka (običajno na standardiziranih obrazcih), ki jih je treba predložiti ustreznim davčnim organom;
- svetovanje glede obravnave preteklih transakcij v davčni napovedi;
- odgovarjanje v imenu naročnika revizije na zahteve davčnih organov po dodatnih informacijah in analizah (na primer zagotavljanje pojasnil in tehnične podpore za uporabljeni pristop).

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev priprave davčne napovedi

Vsi naročniki revizije

604.6 G1 Opravljanje storitev priprave davčne napovedi običajno ne ustvarja nevarnosti, ker:

- (a) storitve priprave davčne napovedi temeljijo na informacijah iz preteklosti in v glavnem vključujejo analizo in predstavitev takih informacij iz preteklosti v skladu z obstoječo davčno zakonodajo, vključno s precedensi in ustaljeno prakso; in
- (b) so davčne napovedi predmet katerega koli postopka pregleda ali odobritve, ki ga davčni organ šteje za ustreznega.

B. Izračuni davka za pripravo računovodskih vknjižb

Opis storitve

604.7 G1 Storitve izračuna davka vključuje pripravo izračunov tekočih in odloženih obveznosti ali terjatev za davek za pripravo računovodskih vknjižb, ki podpirajo terjatve ali obveznosti za davek v računovodskih izkazih naročnika revizije.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev izračunavanja davkov

Vsi naročniki revizije

604.8 G1 Priprava davčnih izračunov tekočih in odloženih obveznosti (ali terjatev) za davek za naročnika revizije za pripravo računovodskih vknjižb, ki podpirajo takšna stanja, ustvarja nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

604.9 G1 Poleg dejavnikov v odstavku 604.3 G2 je pomemben dejavnik ovrednotenja ravni nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri pripravljanju takih obračunov za naročnika revizije, dejstvo, ali ima obračun lahko pomemben učinek na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

- 604.9 G2 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti pregledovanja lastnega dela, kadar naročnik revizije ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- Z604.10** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme pripraviti davčnih obračunov tekočih in odloženih davčnih obveznosti (ali terjatev) za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa (glejte odstavek Z600.15 in Z600.17).

C. Storitve davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja

Opis storitve

- 604.11 G1 Storitve davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja obsegajo širok razpon storitev, kot so svetovanje naročniku revizije, kako naj organizira svoje posle, da bo davčno učinkovit, ali svetovanje o uporabi davčnega zakona ali drugega predpisa.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja

Vsi naročniki revizije

- 604.12 G1 Opravljanje storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.
- 604.12 G2 Opravljanje storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja ne bo povzročilo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, če so take storitve:
- (a) podprte z davčnim organom ali drugim precedensom;
 - (b) utemeljene na ustaljeni praksi (ki je praksa, ki se običajno uporablja in je ustrezeni davčni organ ni izpodbijal) ali
 - (c) podlaga v davčni zakonodaji, za katero je podjetje prepričano, da bo verjetno prevladala.
- 604.12 G3 V skladu z odstavkom 604.3 G2 so dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči davčno svetovanje in davčno načrtovanje za naročnike revizije, in ovrednotenje ravni take nevarnosti:
- stopnja pristranskosti, vključena v določanje ustreznega obravnavanja pri davčnem svetovanju v zvezi z računovodskimi izkazi;
 - dejstvo, ali davčno obravnavanje podpirajo pravila ali ga je sicer pred pripravo računovodskih izkazov odobril davčni organ;
 - obseg, do katerega bo imel izid davčnega svetovanja pomemben učinek na računovodske izkaze.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z604.15.

Kadar je učinkovitost davčnega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve

Z604.13 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, če:

- (a) je učinkovitost davčnega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih;
- (b) revizijska skupina dvomi o ustreznosti povezane računovodske obravnave ali predstavitve v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

604.14 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane zaradi opravljanja storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri opravljanju storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
- pridobitev predhodnega dovoljenja davčnih organov lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z604.15 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavke Z600.15, Z600.17, 604.12 G2).

Nevarnost zagovarjanja

604.15 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitev davčnega svetovanja in davčnega načrtovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev;
- pridobitev predhodne odobritve davčnih organov.

D. Davčne storitve, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti

Opis storitve

604.16 G1 Opravljanje davčnih storitev, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti, se lahko pojavi v različnih okoliščinah, vključno s:

- transakcijami združitve in prevzemov;
- preoblikovanjem skupin in reorganizacijo podjetij;
- študijami transfernih cen;
- dogovori o nadomestilih na podlagi delnic.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja davčnih storitev, ki vključujejo ocenjevanje vrednosti

Vsi naročniki revizije

- 604.17 G1 Opravljanje ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšna storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.
- 604.17 G2 Kadar podjetje ali podjetje v mreži opravi ocenjevanje vrednosti za davčne namene, da bi naročniku revizije pomagalo pri izpolnjevanju obveznosti davčnega poročanja ali za namene davčnega načrtovanja, morda izid ocenjevanja vrednosti:
- (a) ne vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze, razen z računovodskimi vknjižbami, povezanimi z davkom; v takih primerih se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz tega podrazdelka;
 - (b) vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze na načine, ki niso omejeni na računovodske vknjižbe, povezane z davkom, na primer, če ocenjevanje vrednosti povzroči prevrednotenje sredstev; v takih primerih se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz podrazdelka 603, ki se nanašajo na storitve ocenjevanja vrednosti.
- 604.17 G3 Opravljanje ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije ne bo povzročilo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, če:
- (a) so osnovne predpostavke določene z zakonom ali drugim predpisom ali so splošno sprejete; ali
 - (b) tehnike in metodologije, ki jih je treba uporabiti, temeljijo na splošno sprejetih standardih ali so predpisane z zakonom ali drugim predpisom, ocenjevanje vrednosti pa je predmet zunanjega pregleda davčnega organa ali podobnega regulativnega organa.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

- 604.18 G1 Podjetje ali podjetje v mreži lahko opravi ocenjevanje vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če rezultat ocenjevanja vrednosti vpliva na računovodske evidence ali računovodske izkaze samo z računovodskimi vknjižbami, povezanimi z davki. To običajno ne bi pomenilo nevarnosti, če je učinek na računovodske izkaze nepomemben ali če je ocenjevanje vrednosti, vključeno v davčno napoved ali drugo prijavo, predmet zunanjega pregleda s strani davčnega organa ali podobnega regulativnega organa.
- 604.18 G2 Če ocenjevanje vrednosti, opravljeno za davčne namene, ni predmet zunanjega pregleda in je učinek pomemben za računovodske izkaze, so poleg odstavka 604.3 G2 pri prepoznavanju nevarnosti pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela, ki nastane zaradi opravljanja teh storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, in pri ovrednotenju ravni takih nevarnosti pomembni naslednji dejavniki:
- obseg, do katerega metodologijo ocenjevanja vrednosti podpira zakon ali drug predpis, drug precedenčni primer ali uveljavljena praksa;
 - stopnja pristranskosti, povezana z ocenjevanjem vrednosti;
 - zanesljivost in količina podatkov, na katerih temelji ocenjevanje.
- 604.18 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje takih nevarnosti pri naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela;
- zadolžitev primerneга ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela;
- pridobitev predhodne odobritve od davčnih organov lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z604.19 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opraviti ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje te storitve lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavke Z600.15, Z600.17, 604.17 G3).

Nevarnost zagovarjanja

- 604.19 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti, ki jo povzroči zagotavljanje storitve ocenjevanja vrednosti za davčne namene za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev;
 - pridobitev predhodnega dovoljenja davčnih organov.

E. Pomoč pri reševanju davčnih sporov

Opis storitve

604.20 G1 Storitev, ki ne daje zagotovil za pomoč naročniku revizije pri reševanju davčnih sporov, lahko izhaja iz obravnave davčnih izračunov in obravnav, ki jo opravi davčni organ. Taka storitev lahko na primer vključuje zagotavljanje pomoči, kadar davčni organ obvesti naročnika, da so bili argumenti o določeni zadevi zavrnjeni, in bodisi davčni organ bodisi naročnik predloži zadevo v reševanje v uradnem postopku na razsodišču ali sodišču.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja pomoči pri reševanju davčnih sporov

Vsi naročniki revizije

- 604.21 G2 Zagotavljanje pomoči pri reševanju davčnega spora naročniku revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo izidi storitve vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Taka storitev lahko povzroči tudi nevarnost zagovarjanja.
- 604.22 G1 Poleg dejavnikov, opredeljenih v odstavku 604.3 G2, so dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela in nastanejo s pomočjo naročnika revizije pri reševanju davčnih sporov, ter za ovrednotenje ravni take nevarnosti:
- vloga, ki jo ima poslovodstvo pri reševanju spora;
 - obseg, do katerega bo imel izid pomemben učinek na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
 - dejstvo, ali je podjetje ali podjetje v mreži zagotovilo nasvete, ki so predmet davčnega spora;

- obseg, do katerega zadevo podpira zakon ali drug predpis, drug precedenčni primer ali uveljavljena praksa;
- vprašanje, ali je sodna obravnava javna.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z604.24.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

604.23 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastanejo zaradi pomoči naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, pri reševanju davčnih sporov, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja ali zagovarjanja lastnega dela;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z604.24 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme zagotavljati pomoči pri reševanju davčnih sporov naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi zagotavljanje take pomoči lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavek Z600.15 in Z600.17).

Nevarnost zagovarjanja

604.24 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja pri naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev.

Reševanje davčnih zadev, vključno z opravljanjem nalog zagovornika pred razsodiščem ali sodiščem

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

Z604.25 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati davčnih storitev, ki vključujejo pomoč pri reševanju davčnih sporov za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, če:

- storitve vključujejo delovanje v vlogi zagovornika za naročnika revizije na razsodišču ali sodišču pri reševanju davčnih zadev;
- so zadevni zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Z604.26 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati davčnih storitev, ki vključujejo pomoč pri reševanju davčnih sporov naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če storitve vključujejo delovanje v vlogi zagovornika za naročnika revizije pred razsodiščem ali sodiščem.

604.27 G1 Odstavek Z604.25 in Z604.26 ne nasprotujeta, da bi podjetje ali podjetje v mreži imelo trajno vlogo svetovalca v zvezi z zadevo, ki je v obravnavi pred razsodiščem ali sodiščem, na primer:

KODEKS

- odgovarjanje na posebna zaprosila za informacije;
- dajanje poročil ali pričevanja o opravljenem delu;
- pomoč naročniku pri analiziranju davčnih vprašanj, povezanih z zadevo.

604.27 G2 Kaj predstavlja razsodišče ali sodišče, je odvisno od tega, kako potekajo obravnave v povezavi z davčnimi postopki v določeni pravni ureditvi.

PODRAZDELEK 605 – STORITVE NOTRANJEGA REVIDIRANJA**Uvod**

605.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se za naročnika revizije opravlja notranje revidiranje.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

605.2 G1 Storitve notranjega revidiranja obsegajo širok razpon dejavnosti in lahko vključujejo pomoč naročniku revizije pri opravljanju enega ali več vidikov njegovih nalog notranjega revidiranja. Naloge notranjega revidiranja lahko vključujejo:

- spremljanje notranjega kontroliranja – pregledovanje kontrol, spremljanje njihovega delovanja in priporočil o njihovih izpolnitvah;
- proučevanje računovodskih in poslovnih informacij s:
 - pregledovanjem uporabljenih sredstev za prepoznavanje, merjenje in razvrščanje, ter poročanje o računovodskih in poslovnih informacijah;
 - ciljnim poizvedovanjem o posameznih postavkah, vključno s preizkušanjem poslov, saldov in postopkov;
- pregledovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, vključno z neračunovodskimi dejavnostmi organizacije;
- pregledovanje ravnanja v skladu z:
 - zakoni, drugimi predpisi in drugimi zunanjimi zahtevami;
 - usmeritvami in navodili posloводства ter drugimi notranjimi zahtevami.

605.2 G2 Obseg in cilji notranjega revidiranja se zelo razlikujejo in so odvisni od velikosti in strukture organizacije ter od zahtev pristojnih za upravljanje, pa tudi od potreb pričakovanj posloводства. Ker lahko vključujejo zadeve, ki so operativne narave, ni nujno, da so povezane z zadevami, ki bodo predmet obravnave v zvezi z revizijo računovodskih izkazov.

Tveganje prevzemanja poslovodskih nalog pri opravljanju storitev notranjega revidiranja

Z605.3 Odstavek Z400.20 preprečuje, da bi podjetje ali podjetje v mreži prevzelo poslovske naloge. Pri opravljanju notranjega revidiranja za naročnika revizije mora biti podjetje prepričano, da:

- (a) naročnik določi primeren in pristojen vir, ki poroča pristojnim za upravljanje, da:
 - (i) je vedno odgovoren za notranje revidiranje in
 - (ii) se zaveda svoje odgovornosti za zasnovanje, izvajanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- (b) naročnik pregleduje, ocenjuje in odobri obseg, tveganje in pogostost notranjega revidiranja;
- (c) naročnik ovrednoti ustreznost notranjega revidiranja in ugotovitve, ki izhajajo iz opravljanja teh storitev;
- (d) naročnik ovrednoti in določi, katera priporočila, ki izhajajo iz notranjega revidiranja, bo izvedlo, in vodi postopek izvajanja; ter

- (e) naročnik poroča pristojnim za upravljanje o bistvenih ugotovitvah in priporočilih, ki izhajajo iz notranjega revidiranja.

605.3 G1 Opravljanje notranjega revidiranja za naročnika povečuje možnost, da bodo posamezniki v podjetju ali podjetju v mreži, ki opravlja notranje revidiranje, prevzeli poslovodske naloge.

605.3 G2 Primeri notranjega revidiranja, ki se nanašajo na prevzemanje poslovodskih nalog, vključujejo:

- določanje usmeritev notranjega revidiranja ali strateško vodenje notranjega revidiranja;
- vodenje in prevzemanje odgovornosti za ukrepe zaposlenih na področju notranjega revidiranja v organizaciji;
- odločanje o tem, katera priporočila, ki izhajajo iz notranjega revidiranja, je treba upoštevati;
- poročanje o izidih notranjega revidiranja pristojnim za upravljanje v imenu poslovodstva;
- opravljanje postopkov, ki so del notranjega kontroliranja, kot je na primer pregledovanje in odobravanje sprememb pravic za dostop do podatkov zaposlenih;
- prevzemanje odgovornosti za zasnovanje, izvajanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja;
- notranje revidiranje, ki ga opravljajo zunanji izvajalci, zajema celotno notranje revidiranje ali njegov bistveni del, kadar je podjetje ali podjetje v mreži odgovorno za določanje obsega dela notranjega revidiranja in lahko odgovorno za eno ali več omenjenih zadev.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev notranjega revidiranja

Vsi naročniki revizije

605.4 G1 Opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

605.4 G2 Kadar podjetje uporablja notranje revidiranje pri revizijskem poslu, MSR-ji zahtevajo, da se izvedejo postopki za ovrednotenje ustreznosti tega dela. Kadar podjetje ali podjetje v mreži sprejme posel notranjega revidiranja za naročnika revizije, bi se izidi tega lahko uporabili pri opravljanju zunanjega revidiranja. To lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, ker je možno, da bo delovna skupina za posel uporabila izide notranjega revidiranja za namene revizijskega posla, ne da bi:

- (a) ustrezno ovrednotila te izide ali
- (b) uporabila iste ravni poklicne nezaupljivosti, kot bi se uporabila, kadar notranje revidiranje opravljajo posamezniki, ki niso člani podjetja.

605.4 G3 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki jo povzroči opravljanje storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije, in pri ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- pomembnost zadevnih zneskov v računovodskih izkazih;
- tveganje napačne navedbe v trditvah, povezanih z zneski v teh računovodskih izkazih;

- stopnjo zanašanja, ki jo ima delovna skupina za posel, na delo notranjega revidiranja.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporabi odstavek Z605.6.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

605.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za odpravo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve notranje revizije za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Z605.6 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev notranjega revidiranja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

605.6 G1 Primeri storitev, ki so prepovedane v skladu z odstavkom Z605.6, vključujejo storitve notranjega revidiranja, ki se nanašajo na:

- notranje kontrole pri računovodskem poročanju;
- finančno-računovodske sisteme, ki zagotavljajo informacije za naročnikove računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- zneske ali razkritja, ki se nanašajo na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

PODRAZDELEK 606 – STORITVE SISTEMOV INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE

Uvod

606.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravlja storitev v zvezi s sistemom IT-ja za naročnika revizije.

Zahteve in gradivo za uporabo

Opis storitve

606.2 G1 Storitve informacijske tehnologije (IT) vključujejo širok nabor storitev, vključno z:

- zasnovanjem ali razvijanjem strojnih ali programskih sistemov IT-ja;
- izvajanjem sistemov IT-ja, vključno z namestitvijo, konfiguracijo, povezovanjem ali prilagoditvami;
- upravljanjem, vzdrževanjem, spremljanjem, posodabljanjem ali nadgrajevanjem sistemov IT-ja;
- zbiranjem ali shranjevanjem podatkov ali upravljanjem (neposredno ali posredno) gostovanja podatkov.

606.2 G2 Sistemi IT-ja lahko:

- (a) združujejo izvirne podatke;
- (b) oblikujejo del notranjega kontroliranja pri računovodskem poročanju ali
- (c) pridobijo informacije, ki vplivajo na računovodske evidence ali računovodske izkaze, vključno s povezanimi razkritji.

Sistemi informacijske tehnologije lahko vključujejo tudi zadeve, ki niso povezane z računovodskimi evidencami ali notranjim kontroliranjem pri računovodskem poročanju ali z računovodskimi izkazi.

Tveganja prevzema poslovodskih nalog, ki izhajajo iz opravljanja storitev, povezanih s sistemi informacijske tehnologije

Z606.3 Odstavek Z400.20 preprečuje podjetju ali podjetju v mreži, da prevzame poslovske naloge.

Pri opravljanju storitev, povezanih s sistemi IT-ja, za naročnika revizije mora biti podjetje ali podjetje v mreži prepričano, da:

- (a) se naročnik zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev in spremljanje sistema notranjega kontroliranja;
- (b) naročnik prek usposobljenega posameznika (ali posameznikov), po možnosti v okviru višjega posloводства, sprejema vse poslovodne odločitve, ki so ustrezna odgovornost posloводства v zvezi z zasnovanjem, razvojem, izvajanjem, upravljanjem, vzdrževanjem, spremljanjem, posodabljanjem ali nadgradnjo sistemov IT-ja;
- (c) naročnik ovrednoti primernost in izide zasnovanja, razvoja, izvajanja, upravljanja, vzdrževanja, spremljanja, posodabljanja ali nadgradnje sistema IT-ja;
- (d) je naročnik odgovoren za delovanje sistema IT-ja in za podatke, ki jih pridobiva in uporablja.

- 606.3 G1 Primeri storitev sistemov IT-ja, ki pomenijo prevzem poslovske naloge, vključujejo primere, v katerih podjetje ali podjetje v mreži:
- shranjuje podatke ali upravlja (neposredno ali posredno) gostovanje podatkov v imenu naročnika revizije; takšne storitve vključujejo:
 - delovanje kot edino dostopno točko do finančnega ali nefinančnega informacijskega sistema naročnika revizije;
 - prevzem hrambe ali shranjevanje podatkov ali evidenc naročnika revizije tako, da bi bili podatki ali evidence naročnika revizije sicer nepopolni;
 - zagotavljanje elektronske varnosti ali storitev varnostnega kopiranja, kot so zagotavljanje neprekinjenega poslovanja ali funkcije obnovitve po nesreči, za podatke ali evidence naročnika revizije;
 - upravlja, vzdržuje ali spremlja sisteme IT-ja, omrežje ali spletno mesto naročnika revizije.
- 606.3 G2 Zbiranje, prejemanje, prenos in hramba podatkov, ki jih naročnik revizije zagotovi v okviru revizije ali za omogočanje izvajanja dovoljene storitve za tega naročnika, ne pomeni prevzema poslovske odgovornosti.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev sistemov IT-ja

Vsi naročniki revizije

- 606.4 G1 Opravljanje storitev sistemov IT-ja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.
- 606.4 G2 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve, povezane s sistemi IT-ja, za naročnika revizije in ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto storitve;
 - vrsto naročnikovih sistemov IT-ja in obseg, do katerega storitev sistemov IT-ja vpliva ali medsebojno vpliva na naročnikove računovodske evidence, notranje kontroliranje pri računovodskem poročanju ali računovodske izkaze;
 - stopnjo zanašanja na določene sisteme IT-ja kot del revizije.
- Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z606.6.
- 606.4 G3 Primeri storitev sistemov IT-ja, ki ustvarjajo nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar so del računovodskih evidenc naročnika revizije ali vplivajo nanje oziroma na sistem notranjih kontrol nad finančnim poročanjem, vključujejo:
- zasnovanje, razvijanje, izvajanje, upravljanje, vzdrževanje, spremljanje, posodabljanje ali nadgradnjo sistemov IT-ja, vključno s sistemi, povezanimi s kibernetsko varnostjo;
 - podpora sistemom IT-ja naročnika revizije, vključno z mrežami in programi;
 - izvajanje računovodske ali programske opreme za finančno poročanje, ne glede na to, ali jo je razvilo podjetje ali podjetje v mreži.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

KODEKS

- 606.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za odpravo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ki nastane pri opravljanju storitve sistemov IT-ja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

- Z606.6** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev sistemov IT-ja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

PODRAZDELEK 607 – STORITVE PODPORE PRI PRAVDAH**Uvod**

607.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku so zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezne za uporabo konceptualnega okvira pri podpori pri pravih za naročnika revizije.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

607.2 G1 Storitve podpore pri pravih lahko vključujejo naloge, kot so:

- pomoč pri urejanju in obnovi dokumentov;
- nastopanje kot priča, tudi kot izvedenec;
- izračunavanje ocenjenih škod ali drugih zneskov, ki bi bili lahko terjatve ali obveznosti kot posledica pravde ali drugega pravnega spora;
- forenzične in preiskovalne storitve.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja podpornih storitev v sodnih postopkih*Vsi naročniki revizije*

607.3 G1 Opravljanje storitev podpore pri sodnih postopkih za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost preverjanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Take storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

607.4 G1 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje storitev podpore pri pravih za naročnika revizije in ustreza ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- zakonsko in regulativno okolje, v katerem se opravlja storitev;
- vrsto in značilnosti storitve;
- obseg, do katerega lahko izid storitve podpore pri pravih vključuje oceno ali lahko vpliva na oceno škode ali drugih zneskov, ki bi lahko pomembno vplivali na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, velja odstavek Z607.6.

607.4 G2 Če podjetje ali podjetje v mreži opravi storitev podpore pri sodnih postopkih za naročnika revizije in bi ta storitev lahko vključevala oceno ali vplivala na oceno škode ali drugih zneskov, ki vplivajo na računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje, veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz podrazdelka 603, ki se nanašajo na storitve ocenjevanja vrednosti.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

607.5 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitve podpore pri sodnih postopkih za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjaka, ki ni član revizijske skupine, da opravi storitev.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z607.6 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitev podpore sodnemu postopku za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko ustvarilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

607.6 G1 Primer storitve, ki je prepovedana, ker bi lahko povzročila nevarnost pregledovanja lastnega dela, je svetovanje v zvezi s pravnim postopkom, če obstaja nevarnost, da izid storitve vpliva na količinsko opredelitev katere koli rezervacije ali drugega zneska v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

Nevarnost zagovarjanja

607.6 G2 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane z opravljanjem storitve podpore v sodnih postopkih za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjaka, ki ni bil član revizijske skupine, da opravi storitev.

Delovanje kot priča

Vsi naročniki revizije

607.7 G1 Strokovnjak v podjetju ali podjetju v mreži lahko priča pred razsodiščem ali sodiščem kot priča o dejstvih ali kot izvedenec.

(a) Priča o dejstvih je posameznik, ki na razsodišču ali sodišču priča na podlagi svojega neposrednega poznavanja dejstev ali dogodkov.

(b) Izvedenec je posameznik, ki razsodišču ali sodišču daje dokaze, vključno z mnenji o zadevah, na podlagi svojega strokovnega znanja.

607.7 G2 Nevarnost za neodvisnost ni podana, če posameznik v zvezi z zadevo, ki vključuje naročnika revizije, deluje kot priča o dejstvih in pri tem poda mnenje s svojega strokovnega področja kot odgovor na vprašanje, postavljeno med pričanjem o dejstvih.

607.7 G3 Nevarnost zagovarjanja, ki nastane, ko podjetje ali podjetje v mreži deluje kot izvedenec v imenu naročnika revizije, je na sprejemljivi ravni, če je podjetje ali podjetje v mreži:

(a) imenovano s strani razsodišča ali sodišča, da deluje kot izvedenska priča v zadevi, ki vključuje naročnika; ali

(b) najeto za svetovanje ali kot izvedenec v zvezi s skupinsko tožbo (ali enakovredno skupinsko reprezentativno tožbo), če:

(i) revizijski naročniki podjetja predstavljajo manj kot 20 % članov kategorije ali skupine (po številu in vrednosti);

(ii) noben naročnik revizije ni določen za vodjo kategorije ali skupine;

(iii) noben naročnik revizije ni pooblaščen s strani kategorije ali skupine, da določi vrsto in obseg storitev, ki jih bo opravljalo podjetje, ali pogoje, pod katerimi bodo te storitve opravljene.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

607.8 G1 Primer ukrepa, ki bi bilo lahko varovalo za odpravo nevarnosti zagovarjanja za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjaka, ki ni in ni bil član revizijske skupine, za izvedbo storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Z607.9 Podjetje ali podjetje v mreži ali posameznik v podjetju ali podjetju v mreži ne sme delovati za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, kot strokovna priča v zadevi, razen če veljajo okoliščine iz odstavka 607.7 G3.

PODRAZDELEK 608 – PRAVNE STORITVE

Uvod

608.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku so zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezne za uporabo konceptualnega okvira, kadar se opravlja pravna storitev za naročnika revizije.

Zahteve in gradivo za uporabo

Opis storitve

608.2 G1 Pravne storitve so opredeljene kot vse storitve, za katere mora posameznik, ki jih opravlja:

- (a) biti ustrezno pravno usposobljen za opravljanje odvetniškega poklica ali
- (b) imeti dovoljenje za nastopanje pred pristojnimi sodišči v pravni ureditvi, v kateri je treba opraviti take storitve.

608.2 G2 V tem podrazdelku so posebej obravnavani:

- zagotavljanje pravnega svetovanja;
- delovanje v vlogi glavnega svetovalca;
- delovanje v vlogi zagovornika.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja pravnih storitev

Vsi naročniki revizije

608.3 G1 Opravljanje pravnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost preverjanja lastnega dela, če obstaja nevarnost, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Takšne storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagovarjanja.

A. Zagotavljanje pravnega svetovanja

Opis storitve

608.4 G1 Glede na pravno ureditev lahko zagotavljanje pravnega svetovanja vključuje širok in raznolik razpon področij storitev, ki vključujejo podjetniške in komercialne storitve za naročnike revizije, kot so:

- pomoč pri pogodbah;
- pomoč naročniku revizije pri izvršitvi transakcije;
- združitve in prevzemi;
- pomoč naročniku revizije oziroma njegovemu notranjemu pravnemu oddelku;
- skrbni pravni pregled in reorganizacija.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja pravnega svetovanja

Vsi naročniki revizije

- 608.5 G1 Dejavniki, pomembni pri prepoznavanju nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki jo povzroči opravljanje pravnih svetovalnih storitev za naročnika revizije, in ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- pomembnost določene zadeve v zvezi z naročnikovimi računovodskim izkazi;
 - zapletenost pravne zadeve in stopnjo presoje, ki sta potrebni za opravljanje storitve.
- Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z608.7.
- 608.5 G2 Primeri pravnih nasvetov, ki lahko povzročijo nevarnost pregledovanja lastnega dela, so:
- ocenjevanje morebitne izgube, ki izhaja iz tožbe, za evidentiranje rezervacije v računovodskih izkazih naročnika;
 - razlaganje določb v pogodbah, ki bi lahko povzročile obveznosti, ki se odražajo v računovodskih izkazih naročnika.
- 608.5 G3 Pogajanja v imenu naročnika revizije lahko povzročijo nevarnost zagovarjanja ali lahko povzročijo, da podjetje ali podjetje v mreži prevzame poslovske naloge.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

- 608.6 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela, ali zagovarjanja, ki nastanejo zaradi pravnega svetovanja naročniku revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:
- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- Z608.7** Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati pravnega svetovanja za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje take storitve lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

Nevarnost zagovarjanja

- 608.8 G1 Premisleki iz odstavkov 608.5 G1 in od 608.5 G3 do 608.6 G1 so pomembni tudi za ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki bi lahko nastale z zagotavljanjem pravnega svetovanja naročniku revizije, ki je subjekt javnega interesa.

B. Delovanje v vlogi splošnega svetovalca

Vsi naročniki revizije

- Z608.9** Partner ali zaposleni v podjetju ali podjetju v mreži ne sme delovati kot (biti) splošni svetovalec naročnika revizije.
- 608.9 G1 Položaj splošnega svetovalca je običajno položaj v višjem poslovodstvu s široko odgovornostjo za pravne zadeve podjetja.

C. Delovanje v vlogi zagovornika

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja vloge zagovornika pred razsodiščem ali sodiščem

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

Z608.10 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme delovati v vlogi zagovornika naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, pri reševanju spora ali sodnega postopka pred sodiščem, kadar so zadevni zneski pomembni za računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

608.10 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane pri delovanju v vlogi zagovornika za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v izvedbo storitve, za pregled revizijskega dela in opravljene storitve.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Z608.11 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme delovati kot zagovornik naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, pri reševanju spora ali sodnega postopka pred razsodiščem ali sodiščem.

PODRAZDELEK 609 – STORITVE ZAPOSLOVANJA**Uvod**

609.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravlja zaposlovanje za naročnika revizije.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

609.2 G1 Storitve zaposlovanja lahko vključujejo naloge, kot so:

- priprava opisa del in nalog;
- razvijanje postopka za prepoznavanje in izbiro morebitnih kandidatov;
- iskanje kandidatov;
- preverjanje morebitnih kandidatov za zaposlitev, in sicer:
 - pregledovanje strokovnih kvalifikacij ali usposobljenosti kandidatov in določanja njihove primernosti za določen položaj;
 - izvajanje preverjanja priporočil morebitnih kandidatov;
 - razgovori in izbiranje primernih kandidatov ter svetovanje o usposobljenosti kandidatov;
- določanje pogojev zaposlovanja in pogajalskih podrobnosti, kot so plača, delovni čas in drugo nagrajevanje.

Tveganje prevzema poslovodskih nalog pri opravljanju storitev zaposlovanja

Z609.3 Odstavek Z400.20 preperečuje podjetjem ali podjetjem v mreži, da prevzamejo poslovodske naloge. Pri opravljanju storitve zaposlovanja za naročnika revizije se podjetje prepriča, da:

- (a) naročnik določi odgovornost za sprejemanje vseh odločitev poslovodstva, povezanih z zaposlovanjem kandidata na določen položaj, pristojnemu zaposlenemu, po možnosti v višjem poslovodstvu; in
- (b) naročnik sprejme vse poslovodske odločitve v zvezi s postopkom zaposlovanja, vključno z:
 - določanjem primernosti morebitnih kandidatov in izbiranjem primernih kandidatov za določen položaj;
 - določanjem pogojev zaposlovanja in pogajalskih podrobnosti, kot so plača, delovni čas in drugo nagrajevanje.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz opravljanja storitev zaposlovanja*Vsi naročniki revizije*

609.4 G1 Opravljanje storitev zaposlovanja za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja.

609.4 G2 Opravljanje naslednjih storitev običajno ne povzroči nevarnosti, dokler posamezniki podjetja ali podjetja v mreži ne prevzamejo poslovodskih nalog:

- pregledovanje strokovnih kvalifikacij ali usposobljenosti kandidatov in določanje njihove primernosti za določen položaj;

KODEKS

- razgovori s kandidati in svetovanje o usposobljenosti kandidatov za finančno-računovodska, administrativna ali kontrolna področja dejavnosti.

609.4 G3 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastanejo pri opravljanju storitev zaposlovanja za naročnika revizije, in ustrezajo ovrednotenju ravni te nevarnosti, vključujejo:

- vrsto zahtevane pomoči;
- vlogo posameznika, ki ga je treba zaposliti;
- vsa navzkrižja interesov ali razmerja, ki bi lahko obstajala med kandidati in podjetjem, ki svetuje ali opravlja storitev.

609.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev.

Storitve zaposlovanja, ki so prepovedane

Z609.5 Pri opravljanju storitev zaposlovanja za naročnika revizije podjetje ali podjetje v mreži ne sme nastopati v vlogi pogajalca v imenu naročnika.

Z609.6 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati storitve zaposlovanja za naročnika revizije, če se storitev nanaša na:

- (a) iskanje kandidatov;
- (b) izvajanje preverjanja priporočil morebitnih kandidatov;
- (c) priporočanje osebe, ki naj bi bila imenovana; ali
- (d) svetovanje o pogojih zaposlitve, plačilu ali povezanih ugodnostih določenega kandidata;

v zvezi z naslednjimi delovnimi mesti:

- (i) direktorja ali vodstvenega delavca organizacije ali
- (ii) člana višjega posloводства na položaju, ki lahko bistveno vpliva na pripravo naročnikovih računovodskih evidenc ali računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje.

PODRAZDELEK 610 – POSLOVNOFINANČNE STORITVE**Uvod**

610.1 Poleg posebnih zahtev in gradiva za uporabo v tem podrazdelku zahteve in gradivo za uporabo v odstavkih od 600.1 do 600.28 G1 ustrezajo konceptualnemu okviru, kadar se opravljajo poslovnofinančne storitve za naročnika revizije.

Zahteve in gradivo za uporabo**Opis storitve**

610.2 G1 Primeri poslovnofinančnih storitev vključujejo:

- pomoč naročniku revizije pri razvoju strategij družbe;
- prepoznavanje morebitnih prevzemnih ciljev naročnika revizije;
- svetovanje o morebitni ceni nakupa ali odtujitve sredstva;
- pomoč pri poslih pridobivanja finančnih virov;
- svetovanje pri reorganiziranju;
- svetovanje o strukturiranju posla financiranja podjetja ali o dogovorih o financiranju.

Morebitna nevarnost, ki izhaja iz zagotavljanja poslovnofinančnih storitev

Vsi naročniki revizije

610.3 G1 Opravljanje poslovnofinančnih storitev za naročnika revizije lahko povzroči nevarnost pregledovanja lastnega dela, če obstaja tveganje, da bodo rezultati storitev vplivali na računovodske evidence ali računovodske izkaze, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Take storitve lahko povzročijo tudi nevarnost zagotavljanja.

610.4 G1 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela in zagotavljanja, ki jo povzroči opravljanje poslovnofinančnih storitev za naročnika revizije, in ustrezajo ovrednotenju ravni takšnih nevarnosti, vključujejo:

- stopnjo pristranskosti, ki je povezana z določanjem ustreznega obravnavanja izida ali posledic svetovanja o poslovnih financah v računovodskih izkazih;
- obseg, do katerega:
 - bo izid svetovanja o poslovnih financah neposredno vplival na zneske, evidentirane v računovodskih izkazih;
 - bi izid storitve poslovnofinančnega svetovanja lahko pomembno vplival na računovodske izkaze.

Če je bila ugotovljena nevarnost pregledovanja lastnega dela za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, se uporablja odstavek Z 610.8.

Prepovedane poslovnofinančne storitve

Z610.5 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati poslovnofinančnih storitev, ki vključujejo promocijo, trgovanje z delnicami, dolžniškimi ali drugimi finančnimi instrumenti, ki jih je izdal naročnik revizije, ali jamčenje zanje ali svetovanje glede naložb v take delnice, dolžniške ali druge finančne instrumente.

Z610.6 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme svetovati v zvezi s poslovnofinančnimi storitvami naročniku revizije, če:

- (a) je učinkovitost takega svetovanja odvisna od določene računovodske obravnave ali predstavitve v računovodskih izkazih, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje;
- (b) revizijska skupina dvomi o ustreznosti zadevne računovodske obravnave ali predstavitve v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja.

Naročniki revizije, ki niso subjekti javnega interesa

610.7 G1 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje nevarnosti pregledovanja lastnega dela ali zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju poslovnofinančnih storitev za naročnika revizije, ki ni subjekt javnega interesa, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo storitev, lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela in zagovarjanja;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v opravljanje storitve, za pregled revizijskega dela ali opravljene storitve lahko obravnava nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Naročniki revizije, ki so subjekti javnega interesa

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

Z610.8 Podjetje ali podjetje v mreži ne sme opravljati poslovnofinančnih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, če bi opravljanje takih storitev lahko povzročilo nevarnost pregledovanja lastnega dela (glejte odstavka Z600.15 in Z600.17).

Nevarnost zagovarjanja

610.8 G1 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje nevarnosti zagovarjanja, ki nastane pri opravljanju poslovnofinančnih storitev za naročnika revizije, ki je subjekt javnega interesa, je zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, da opravijo to storitev.

RAZDELEK 800**POROČILA O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH ZA POSEBEN NAMEN, KI VKLJUČUJEJO OMEJITEV UPORABE IN RAZDELJEVANJA (REVIZIJSKI POSLI IN POSLI PREISKOVANJA)****Uvod**

- 800.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 800.2 Ta razdelek določa nekatere prilagoditve v delu 4A, dovoljene v nekaterih okoliščinah, ki vključujejo revizijo računovodskih izkazov za poseben namen, kjer poročilo vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja. V tem razdelku se posel za izdajo poročila o omejeni uporabi in razdeljevanju v okoliščinah, opisanih v odstavku Z800.3, imenuje primeren revizijski posel.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- Z800.3** Kadar namerava podjetje izdati poročilo o reviziji računovodskih izkazov za poseben namen, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja, so za zahteve za neodvisnost, opisane v delu 4A, primerne prilagoditve, ki jih dovoljuje ta razdelek, vendar le, če:
- (a) podjetje komunicira s predvidenimi uporabniki poročila v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti pri opravljanju storitve;
 - (b) predvideni uporabniki poročila razumejo namen in omejitev poročila ter se izrecno strinjajo z uporabo prilagoditev.
- 800.3 G1 Predvideni uporabniki poročila se lahko seznani z namenom in omejitvami poročila z neposrednim ali posrednim sodelovanjem prek predstavnika, pooblaščenega, da pri določanju vrste in obsega posla nastopa v imenu predvidenih uporabnikov. V vsakem primeru to sodelovanje pomaga podjetju, da komunicira s predvidenimi uporabniki o zadevah glede neodvisnosti, vključno z okoliščinami, ki ustrezajo uporabi konceptualnega okvira. Prav tako dovoli podjetju, da si pridobi soglasje predvidenih uporabnikov v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost.
- Z800.4** Kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, katerih imen v času določanja pogojev za posel ni mogoče natančno opredeliti, mora podjetje take uporabnike naknadno seznani o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se strinja njihov predstavnik.
- 800.4 G1 Na primer, kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, kot so posojilodajalci v dogovoru o skupnem posojilu, lahko podjetje opiše prilagojene zahteve za neodvisnost v listini o poslu, namenjeni predstavniku posojilodajalcev. Predstavnik lahko potem da listino podjetja o poslu na voljo članom skupine posojilodajalcev, da izpolnijo zahtevo podjetja, da take uporabnike obvesti o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se predstavnik strinja.
- Z800.5** Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, morajo biti vse prilagoditve v delu 4A omejene na tiste, ki so opisane v odstavkih od Z800.7 do Z800.14. Podjetje ne sme uporabiti teh prilagoditev, kadar revizijo računovodskih izkazov zahteva zakon ali drug predpis.
- Z800.6** Če podjetje izda tudi revizijsko poročilo, ki ne vključuje omejitve uporabe in razdeljevanja za istega naročnika, mora za ta revizijski posel uporabiti del 4A.

Subjekti javnega interesa

Z800.7 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mu ni treba uporabiti zahtev za neodvisnost, opisanih v delu 4A, ki veljajo samo za revizijske posle subjektov javnega interesa.

Povezane organizacije

Z800.8 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, sklicevanja na revizijskega naročnika v delu 4A ni treba vključiti v njegove povezane organizacije. Kadar pa revizijska skupina ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali okoliščina, ki vključuje povezano organizacijo naročnika, pomembna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja naročnika, mora vključiti to povezano organizacijo, kadar prepozna, ovrednoti in obravnava nevarnosti za neodvisnost.

Mreže in podjetja v mreži

Z800.9 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, ni treba uporabiti posebnih zahtev v zvezi s podjetji v mreži, opisanimi v delu 4A. Kadar pa podjetje ve ali upravičeno verjame, da je zaradi interesov in razmerij podjetja v mreži nastala nevarnost za neodvisnost, mora ovrednotiti in obravnavati vsako tako nevarnost.

Finančni deleži, posojila in jamstva, tesna poslovna razmerja, družinska in osebna razmerja

Z800.10 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel:

- (a) je treba samo za člane delovne skupine za posel, njihove najozžje družinske člane, in kjer je primerno, za ožje družinske člane uporabiti ustrezne določbe, opisane v razdelkih 510, 511, 520, 521, 522, 524 in 525;
- (b) mora podjetje prepoznati, ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost za neodvisnost, ki jo povzročijo interesi in razmerja, opisana v razdelkih 510, 511, 520, 521, 522, 524 in 525, med naročnikom revizije in člani revizijske skupine, ki:
 - (i) svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, poslov ali dogodkov in
 - (ii) izvajajo ocenjevanje kakovosti poslov ali preiskavo, v skladu s cilji ocenjevanja kakovosti poslov za posel; in
- (c) mora podjetje ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost, za katero delovna skupina za posel upravičeno verjame, da jo povzročijo interesi in razmerja med naročnikom revizije in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla.

800.10 G1 Drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla, vključujejo tiste, ki priporočajo nagrajevanje, ali tiste, ki opravljajo neposredni nadzor, poslovanje ali drug nadzor partnerja, zadolženega za posel v zvezi z opravljanjem revizijskega posla, vključno s tistimi na vseh uspešnih višjih ravneh nad njim do posameznika, ki je višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali njemu enakovreden).

Z800.11 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mora ovrednotiti in obravnavati vse nevarnosti, za katere delovna skupina za posel upravičeno verjame, da so jih povzročili finančni deleži v podjetju naročnika revizije, ki jih imajo posamezniki, kot je navedeno v odstavkih Z510.4 in (d), Z510.5, Z510.7 in 510.10 G5 in G9.

Z800.12 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, pri uporabi določb za interese podjetja, opisanih v odstavkih Z510.4(a), Z510.6 in Z510.7, ne sme imeti pomembnega neposrednega ali posrednega finančnega deleža pri naročniku revizije.

Zaposlitev pri naročniku revizije

Z800.13 Kadar podjetje opravlja primeren revizijski posel, mora ovrednotiti in obravnavati nevarnost, ki jo povzročijo delovna razmerja, opisana v odstavkih od 524.3 G1 do 524.5 G3.

Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil

Z800.14 Če podjetje opravlja primeren revizijski posel in opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika revizije, mora ravnati v skladu z razdelki od 410 do 430 in razdelkom 600, vključno s podrazdelkom razdelka 600, za katere veljajo odstavki od Z800.7 do Z800.9.

MEDNARODNI STANDARDI NEODVISNOSTI**(DELA 4A IN 4B)****DEL 4B – NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA**

	Stran
Razdelek 900 Uporaba konceptualnega okvira za neodvisnost pri poslih dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja	200
Razdelek 905 Honorarji	207
Razdelek 906 Darila in gostoljubje	211
Razdelek 907 Dejanske ali predvidene pravde.....	212
Razdelek 910 Finančni deleži	213
Razdelek 911 Posojila in jamstva.....	216
Razdelek 920 Poslovna razmerja	218
Razdelek 921 Družinska in osebna razmerja	220
Razdelek 922 Nedavna zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil.....	223
Razdelek 923 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave pri naročniku posla dajanja zagotovil.....	224
Razdelek 924 Zaposlitev pri naročniku posla dajanja zagotovil	225
Razdelek 940 Dolgotrajna povezanost osebja z naročnikom posla dajanja zagotovil.....	227
Razdelek 950 Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike poslov dajanja zagotovil.....	229
Razdelek 990 Poročila, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju (posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja).....	233

DEL 4B – NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA

RAZDELEK 900

UPORABA KONCEPTUALNEGA OKVIRA ZA NEODVISNOST PRI POSLIH DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA

Uvod

Splošno

- 900.1 Ta del se nanaša na posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja. Primeri takih poslov vključujejo:
- zagotovilo o ključnih kazalnikih uspešnosti organizacije;
 - zagotovilo o ravnanju organizacije v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
 - zagotovilo o sodilih za uspešnost, kot je ugodnost, ki jo je dosegel organ v javnem sektorju;
 - zagotovilo o uspešnosti sistema notranjega kontroliranja v organizaciji;
 - zagotovilo o nefinančnih informacijah organizacije, na primer okoljskih, družbenih in upravljavskih (ESG) razkritjih, vključno z izjavami o toplogrednih plinih;
 - revizijo posebnih sestavin, kontov ali postavk v računovodskem izkazu.
- 900.2 V tem delu se izraz računovodski strokovnjak nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v javni praksi in njihovih podjetjih.
- 900.3 Mednarodni standard upravljanja kakovosti (MSUK 1) zahteva, da podjetje zasnuje, izvaja in upravlja sistem upravljanja kakovosti za posle dajanja zagotovil, ki jih opravlja. Kot del tega sistema upravljanja kakovosti zahteva MSUK 1, da podjetje določi cilje kakovosti, ki obravnavajo izpolnjevanje odgovornosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo. V skladu z MSUK 1 so ustrezne etične zahteve tiste, ki se nanašajo na podjetje, njegovo osebje, in kadar je to primerno, na druge, za katere veljajo zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za podjetje in njegove posle dajanja zagotovil. Poleg tega mednarodni standardi poslovanja dajanja zagotovil in mednarodni standardi revidiranja določajo odgovornost partnerjev, zadolženih za posel, in delovnih skupin za posel na ravni posla. Dodelitev odgovornosti v podjetju je odvisna od njegove velikosti, strukture in organizacije. Številne določbe dela 4B ne predpisujejo posebne odgovornosti posameznikov v podjetju za ukrepe, povezane z neodvisnostjo, temveč se zaradi lažjega sklicevanja sklicujejo na *podjetje*. Podjetje dodeli operativno odgovornost za skladnost z zahtevami glede neodvisnosti posamezniku/-kom v skladu z MSUK 1. Poleg tega je posamezni računovodski strokovnjak še naprej odgovoren za izpolnjevanje vseh določb, ki veljajo za njegove dejavnosti, interese ali razmerja.
- 900.4 Neodvisnost je povezana z načeli nepristranskosti in neoporečnosti. Zajema:
- (a) neodvisnost mišljenja – miselnost, ki dovoljuje oblikovanje sklepa brez vplivov, ki ogrožajo strokovno presojo, kar omogoča posamezniku, da deluje neoporečno, nepristransko in s poklicno nezaupljivostjo;

- (b) zaznano neodvisnost – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako bistveni, da bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da so bile ogrožene neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana delovne skupine za dajanje zagotovil.

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

900.5 Pri opravljanju posla dajanja zagotovil kodeks zahteva, da podjetja ravna v skladu s temeljnimi načeli in so neodvisna. Ta del določa posebne zahteve in gradivo za uporabo o tem, kako se konceptualni okvir uporabi za ohranjanje neodvisnosti pri opravljanju poslovanja dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja. Konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, se nanaša na neodvisnost in temeljna načela, opisana v razdelku 110.

900.6 Ta del opisuje:

- (a) dejstva in okoliščine, vključno z dejavnostmi, interesi in razmerji, ki povzročajo ali lahko povzročijo nevarnost za neodvisnost;
- (b) morebitne ukrepe, vključno z varovali, ki bi bili lahko ustrezni za obravnavanje katere koli take nevarnosti;
- (c) nekatere situacije, pri katerih nevarnosti ni mogoče odpraviti ali ni varoval za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Opis poslovanja dajanja zagotovil

900.7 Pri poslu dajanja zagotovil si podjetje prizadeva pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da izda sklep, namenjen zvišanju stopnje zaupanja drugih predvidenih uporabnikov (ki niso odgovorna stranka) o informacijah o obravnavani zadevi. Prenovljeni mednarodni standard poslovanja dajanja zagotovil (MSZ) 3000 opisuje sestavine in cilje posla dajanja zagotovil, ki se izvajajo v skladu s tem standardom, okvir za posle dajanja zagotovil pa zagotavlja splošen opis poslovanja dajanja zagotovil. Posel dajanja zagotovil je lahko potrditveni posel ali neposredni posel.

900.8 V tem delu se izraz *posel dajanja zagotovil* nanaša na posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.

Poročila, ki vključujejo omejitve pri uporabi in razdeljevanju

900.9 Poročilo o dajanju zagotovil lahko vključuje omejitve uporabe in razdeljevanja. Če vsebuje tako omejitve in če so izpolnjeni pogoji, opisani v razdelku 990, se zahteve za neodvisnost v tem delu lahko prilagodijo, kot je določeno v razdelku 990.

Revizijski posli in posli preiskovanja

900.10 Standardi neodvisnosti za revizijske posle in posle preiskovanja so opisani v delu 4A – Neodvisnost za revizijske posle in posle preiskovanja. Če podjetje opravlja posel dajanja zagotovil in revizijski posel ali posel preiskovanja za istega naročnika, zahteve v delu 4A še vedno veljajo za podjetje, podjetje v mreži in člane revizijske skupine ali skupine za preiskovanje.

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

Z900.11 Podjetje, ki opravlja posel dajanja zagotovil, mora biti neodvisno.

900.11 G1 Za ta del je naročnik posla dajanja zagotovil hkrati odgovorna stranka pri poslu dajanja zagotovil, tudi pri potrditvenem poslu pa je stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi (ki je lahko ista oseba kot odgovorna stranka).

- 900.11 G2 Vloge strank, ki so vključene v posel dajanja zagotovil, se lahko razlikujejo in vplivajo na uporabo določb o neodvisnosti v tem delu. Pri večini potrditvenih poslov sta odgovorna stranka in stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi, isti. To vključuje okoliščine, v katerih odgovorna stranka vključi drugo stranko, da izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo na podlagi sodil (merilec ali ocenjevalec), kadar odgovorna stranka prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi in za osnovno obravnavano zadevo. Vendar pa odgovorna stranka ali naročnik posla lahko imenuje drugo stranko za pripravo informacij o obravnavani zadevi na podlagi tega, da mora ta stranka prevzeti odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. V teh okoliščinah sta odgovorna stranka in stranka, odgovorna za informacije o obravnavani zadevi, naročnika posla dajanja zagotovil za ta del.
- 900.11 G3 Poleg odgovorne stranke in pri potrditvenem poslu stranke, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi, lahko obstajajo tudi druge stranke, povezane s poslom. Obstaja lahko na primer poseben naročnik posla ali stranka, ki je merilec ali ocenjevalec, in ni stranka, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. V takih okoliščinah uporaba konceptualnega okvira zahteva, da računovodski strokovnjak prepozna in ovrednoti nevarnosti za temeljna načela, ki jih povzročajo interesi ali razmerja s takimi strankami, vključno s tem, ali morda obstajajo navzkrižja interesov, kot je opisano v razdelku 310.
- Z900.12** Podjetje uporabi konceptualni okvir, določen v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi s poslom dajanja zagotovil.

Prepoved prevzemanja poslovdskih nalog

- Z900.13** Podjetje ne sme prevzeti poslovdskih nalog, ki so povezane z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, ki ga opravlja podjetje. Če podjetje prevzame poslovdске naloge kot del druge storitve, ki se opravlja za naročnika posla dajanja zagotovil, mora zagotoviti, da odgovornost ni povezana z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, ki ga opravlja.
- 900.13 G1 Poslovdске naloge obsegajo kontroling, vodenje in usmerjanje organizacije, vključno z odločanjem o pridobivanju, razporejanju in obvladovanju človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov.
- 900.13 G2 Kadar podjetje prevzame poslovdске naloge, povezane z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o osnovni obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, nastanejo nevarnosti pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in domačnosti. Prevzem poslovdskih nalog lahko ustvari nevarnost zagovarjanja, ker se podjetje preveč uskladi s stališči in interesi poslovdstva.
- 900.13 G3 Odločitev, ali je naloga poslovdска naloga, je odvisno od okoliščin in zahteva strokovno presojanje. Primeri nalog, za katere bi bilo običajno odgovorno poslovdstvo, vključujejo:
- določanje usmeritev in strateške usmeritve;
 - najemanje in odpuščanje zaposlenih;
 - usmerjanje in prevzemanje odgovornosti za dejanja zaposlenih v zvezi z delom zaposlenih za organizacijo;
 - odobravanje poslov;
 - nadzor ali upravljanje bančnih računov ali naložb;
 - določanje, katera priporočila podjetja ali drugih tretjih oseb se izvedejo;

KODEKS

- poročanje pristojnim za upravljanje v imenu posloводства;
 - prevzemanje odgovornosti za vzpostavitev, delovanje, spremljanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja.
- 900.13 G4 Primeri storitev sistemov IT-ja, ki povzročijo prevzem poslovodskih nalog v zvezi z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenih poslih z informacijami o obravnavani zadevi pri poslu dajanja zagotovil, vključujejo primere, v katerih podjetje:
- shranjuje podatke ali upravlja (neposredno ali posredno) gostovanje podatkov, povezanih z osnovno obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi – takšne storitve vključujejo:
 - o delovanje kot edino dostopno točko do podatkov ali evidenc, povezanih z osnovno obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi;
 - o prevzem skrbništva nad podatki ali evidencami, povezanimi z osnovno obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi, ali shranjevanje teh podatkov ali evidenc, tako da so podatki ali evidence naročnika dajanja zagotovil sicer nepopolni;
 - o zagotavljanje elektronske varnosti ali storitev varnostnega kopiranja, kot so zagotavljanje neprekinjenega poslovanja ali funkcije obnovitve po nesreči, za podatke ali evidence naročnika dajanja zagotovil, povezane z osnovno obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi;
 - upravlja, vzdržuje ali spremlja sisteme IT-ja, omrežje ali spletno stran naročnika dajanja zagotovil, povezane z osnovno obravnavano zadevo ali informacijami o obravnavani zadevi.
- 900.13 G5 Zbiranje, prejemanje, prenos in hramba podatkov, ki jih naročnik dajanja zagotovil zagotovi med izvajanjem posla dajanja zagotovil ali za omogočanje izvajanja dopustne storitve, ki ni dajanje zagotovil, za naročnika dajanja zagotovil ne pomeni prevzema odgovornosti posloводства.
- 900.13 G6 Ob upoštevanju skladnosti z odstavkom Z900.14 zagotavljanje nasvetov in priporočil za pomoč poslovodstvu naročnika dajanja zagotovil pri izpolnjevanju njegovih odgovornosti ne pomeni prevzema nalog posloводства.
- Z900.14** Pri opravljanju strokovne dejavnosti za naročnika posla dajanja zagotovil, ki je povezan z osnovno obravnavano zadevo, in pri potrditvenem poslu z informacijami o osnovni obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil se mora podjetje prepričati, da poslovodstvo naročnika sprejme vse s tem povezane presoje in odločitve, za katere je pristojno poslovodstvo. To vključuje zagotovitev, da poslovodstvo naročnika:
- (a) imenuje posameznika, ki ima ustrezne veščine, znanje in izkušnje, da je ves čas odgovoren za naročnikove odločitve in nadzoruje dejavnosti; takšna oseba bi morala, po možnosti v okviru višjega vodstva, razumeti:
 - (i) cilje, vrsto in rezultate dejavnosti ter
 - (ii) ustrezno odgovornost naročnika in podjetja;
- vendar se od posameznika ne zahteva, da ima strokovno znanje in izkušnje za izvajanje ali ponovno izvajanje dejavnosti;
- (b) zagotavlja nadzor nad dejavnostmi in ovrednoti ustreznost rezultatov opravljanja dejavnosti za namen naročnika ter
 - (c) prevzame odgovornost za morebitne ukrepe, ki jih je treba sprejeti na podlagi rezultatov dejavnosti.
- 900.14 G1 Kadar se tehnologija uporablja pri izvajanju strokovne dejavnosti za naročnika dajanja

zagotovil, se zahteve iz odstavkov Z900.13 in Z900.14 uporabljajo ne glede na vrsto ali obseg take uporabe tehnologije.

Več odgovornih strank in strank, ki prevzemajo odgovornost za informacije o obravnavani zadevi

Z900.15 G1 Pri nekaterih poslih dajanja zagotovil je ne glede na to, ali gre za potrditveni posel ali neposredni posel, lahko več odgovornih strank ali pri potrditvenem poslu več strank, ki prevzamejo odgovornost za informacije o obravnavani zadevi. Pri ugotavljanju, ali je treba uporabiti določbe tega dela za vsako posamezno odgovorno stranko ali vsako posamezno stranko, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi v takih poslih, lahko podjetje upošteva določene zadeve. Te zadeve vključujejo, ali bi interes ali razmerje med podjetjem ali članom skupine za dajanje zagotovil in določeno odgovorno stranko ali stranko, ki prevzema odgovornost za informacije o obravnavani zadevi, povzročilo nevarnost za neodvisnost, ki v povezavi z informacijami o obravnavani zadevi ni nepomembna in nesmiselna. Pri ugotavljanju tega se upoštevata dva dejavnika:

- a) pomembnost osnovne obravnavane zadeve ali informacije o obravnavani zadevi, za katere je odgovorna določena stranka, v okviru celotnega posla dajanja zagotovil;
- b) stopnja javnega interesa, povezanega s poslom dajanja zagotovil.

Če podjetje ugotovi, da bi bila nevarnost, ki jo je povzročil tak interes ali razmerje z določeno stranko, nepomembna in nesmiselna, morda za to stranko ne bo treba uporabiti vseh določb tega razdelka.

Podjetja v mreži

Z900.16 Kadar podjetje ve ali upravičeno verjame, da interesi in razmerja podjetja v mreži povzročajo nevarnost za neodvisnost podjetja, mora tako nevarnost ovrednotiti in obravnavati.

900.16 G1 Podjetja v mreži obravnavajo odstavki od 400.50 G1 do 400.54 G1.

Povezane organizacije

Z900.17 Kadar skupina za posel dajanja zagotovil ve ali upravičeno verjame, da je razmerje ali okoliščina, ki vključuje povezano organizacijo naročnika posla dajanja zagotovil, ustrezno/ustrezna za ovrednotenje neodvisnosti podjetja od naročnika, mora to povezano organizacijo vključiti, če prepozna, ovrednoti in obravnava nevarnost za neodvisnost.

[Odstavki od 900.18 do 900.29 so namenoma izpuščeni.]

Obdobje, v katerem se zahteva neodvisnost

Z900.30 Neodvisnost, kot jo zahteva ta del, je treba ohranjati:

- (a) v obdobju opravljanja posla in
- (b) v obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi.

900.30 G1 Obdobje opravljanja posla se začne, ko delovna skupina za posel dajanja zagotovil začne opravljati storitve dajanja zagotovil v zvezi z določenim poslom. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano poročilo o dajanju zagotovil. Če se posel ponavlja, se obdobje konča z uradnim obvestilom ene ali druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali pa z izdanim končnim poročilom o dajanju zagotovil.

Z900.31 Če organizacija postane naročnica posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanaša informacija o obravnavani zadevi, o kateri bo podjetje izrazilo sklep, mora podjetje določiti, ali nevarnost za neodvisnost povzročijo:

- (a) finančna ali poslovna razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi, vendar pred sprejemom posla dajanja zagotovil; ali
- (b) predhodne storitve, opravljene za naročnika posla dajanja zagotovil.

Z900.32 Nevarnost za neodvisnost nastane, če je bila storitev, ki ne daje zagotovil, opravljena za naročnika posla dajanja zagotovil med obdobjem ali po obdobju, na katero se nanašajo informacije o obravnavani zadevi, vendar preden delovna skupina za posel začne opravljati storitve dajanja zagotovil in bi bila storitev prepovedana med opravljanjem posla. V takih okoliščinah mora podjetje ovrednotiti in obravnavati nevarnost za neodvisnost, ki jo povzroči storitev. Če nevarnost ni na sprejemljivi ravni, mora podjetje sprejeti posel dajanja zagotovil samo, če se nevarnost zmanjša na sprejemljivo raven.

900.32 G1 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za posel dajanja zagotovil, da opravijo storitev;
- zadolžitev primerne ocenjevalca za pregled dela, povezanega z dajanjem zagotovil, za pregled posla dajanja zagotovil in posla, ki ne daje zagotovil, kot je to primerno.

Z900.33 Če nedokončana storitev, ki ne daje zagotovil, ne bi bila dovoljena v obdobju opravljanja posla dajanja zagotovil, vendar je ni primerno končati ali prekiniti pred začetkom takega posla, sme podjetje sprejeti posel dajanja zagotovil samo, če:

- (a) je podjetje prepričano, da:
 - (i) bo storitev, ki ne daje zagotovil, kmalu dokončana; ali
 - (ii) se je naročnik dogovoril, da bo v kratkem prenesel storitev na drugega ponudnika;
- (b) podjetje uporablja varovala, kadar je to potrebno med opravljanjem storitve;
- (c) podjetje razpravlja o zadevi s stranko, ki je najela podjetje, ali s tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil.

Komunikacija s pristojnimi za upravljanje

900.34 G1 V odstavkih od Z300.9 do 300.9 G2 so navedene zahteve in gradivo za uporabo, ki je pomembno za komuniciranje s stranko, ki angažira podjetje, ali tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil.

900.34 G2 Komunikacija s stranko, ki angažira podjetje, ali tistimi, ki so zadolženi za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil, je lahko primerna, kadar so sprejete bistvene presoje in sklepi za obravnavanje nevarnosti za neodvisnost v zvezi z naročilom posla dajanja zagotovil, ker so informacije o predmetu tega naročila rezultat predhodno opravljene storitve, ki ne daje zagotovil.

[Odstavki od 900.35 do 900.39 so namenoma izpuščeni.]

Splošna dokumentacija o neodvisnosti za posle dajanja zagotovil

Z900.40 Podjetje mora dokumentirati sklepe o ravnanju v skladu s tem delom in vsebino vseh ustreznih razprav, ki podpirajo te sklepe. Še posebej:

- (a) kadar se varovala uporabljajo za obravnavanje nevarnosti, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in obstoječa ali uporabljena varovala;

- (b) kadar je nevarnost zahtevala bistveno analizo in je podjetje sklenilo, da je bila nevarnost že na sprejemljivi ravni, mora podjetje dokumentirati vrsto nevarnosti in utemeljiti svoj sklep.

900.40 G1 Dokumentacija zagotavlja dokaze o presojah podjetja pri oblikovanju sklepov o ravnanju v skladu s tem delom. Pomanjkanje dokumentacije pa ni odločilno za sklepanje o tem, ali je podjetje določeno zadevo proučilo in ali je podjetje neodvisno.

[Odstavki od 900.41 do 900.49 so namenoma izpuščeni.]

Kršenje določbe o neodvisnosti za posle dajanja zagotovil

Podjetje prepozna kršitev

Z900.50 Če podjetje ugotovi kršitev zahteve v tem delu, mora:

- (a) končati, začasno ukiniti ali odpraviti interes ali razmerje, ki je povzročilo kršitev;
- (b) ovrednotiti bistvenost kršitve in njen vpliv na nepristranskost in sposobnost izdaje poročila o dajanju zagotovil ter
- (c) določiti, ali lahko sprejme ukrep, ki zadovoljivo obravnava kršitev.

Pri tem odločanju mora podjetje strokovno presoditi in upoštevati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja oseba lahko sklepala, da bi bila ogrožena njegova nepristranskost in podjetje ne bi moglo izdati poročila o dajanju zagotovil.

Z900.51 Če podjetje določi, da ukrepa, ki bi zadovoljivo obravnaval posledice kršitve, ni mogoče sprejeti, mora čim prej obvestiti stranko, ki je zadolžila podjetje ali pristojne za upravljanje, kot je primerno. Podjetje mora sprejeti tudi potrebne ukrepe za dokončanje posla dajanja zagotovil v skladu z veljavnimi pravnimi ali regulativnimi zahtevami, ki so primerne za dokončanje posla dajanja zagotovil.

Z900.52 Če podjetje določi, da lahko sprejme ukrep za zadovoljivo obravnavanje posledic kršitve, mora s stranko, ki je zadolžila podjetje ali pristojne za upravljanje, kot je primerno, razpravljati o kršitvi in ukrepu, ki ga je sprejelo ali predlaga njegov sprejem. Podjetje mora pravočasno razpravljati o kršitvi in predlaganem ukrepu ter upoštevati okoliščine posla in kršitve.

Z900.53 Če se stranka, ki je zadolžila podjetje, ali pristojni za upravljanje ne strinjajo, da ukrep, ki ga je predlagalo podjetje v skladu z odstavkom Z900.50(c), zadovoljivo obravnava posledice kršitve, mora sprejeti ukrepe, potrebne za dokončanje posla dajanja zagotovil v skladu z veljavnimi pravnimi ali regulativnimi zahtevami, ustreznimi za dokončanje posla dajanja zagotovil.

Dokumentacija

Z900.54 Pri ravnanju v skladu z zahtevami v odstavkih od Z900.50 do Z900.53 mora podjetje dokumentirati:

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

Z900.55 Če podjetje nadaljuje posel dajanja zagotovil, mora dokumentirati:

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

RAZDELEK 905**HONORARJI****Uvod**

- 905.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 905.2 Honorarji in druge vrste nagrajevanja lahko povzročijo nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost, ki izhaja iz honorarjev, zaračunanih naročnikom posla dajanja zagotovil.

Zahteve in gradivo za uporabo

Honorarji, ki jih je plačal naročnik posla dajanja zagotovil

- 905.3 G1 Kadar se o honorarjih pogaja naročnik posla dajanja zagotovil in jih plačuje, to ustvarja nevarnost koristoljubja in lahko ustvari nevarnost ustrahovanja za neodvisnost.
- 905.3 G2 Uporaba konceptualnega okvira zahteva, da podjetje, preden sprejme posel dajanja zagotovil za naročnika posla dajanja zagotovil, ugotovi, ali je nevarnost za neodvisnost glede honorarjev, predlaganih naročniku, na sprejemljivi ravni. Uporaba konceptualnega okvira tudi zahteva, da podjetje ponovno ovrednoti tako nevarnost, kadar se dejstva in okoliščine med trajanjem posla spremenijo.
- 905.3 G3 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti, ki nastane, ko naročnik posla dajanja zagotovil plača honorarje, vključujejo:
- višino honorarjev za posel dajanja zagotovil in obseg, v katerem so upoštevani potrebni viri, ob upoštevanju poslovnih in tržnih prednostnih nalog podjetja;
 - obseg morebitne odvisnosti med višino honorarja za posel dajanja zagotovil in izidom storitve;
 - višina honorarja v okviru storitve, ki jo bo opravilo podjetje ali podjetje v mreži;
 - bistvenost naročnika za podjetje ali partnerja;
 - vrsto naročnika;
 - vrsto posla dajanja zagotovil;
 - vključenost pristojnih za upravljanje pri dogovarjanju o honorarjih;
 - dejstvo, ali višino honorarja določi neodvisna tretja oseba, kot je regulativni organ.
- 905.3 G4 Pogoji, usmeritve in postopki, opisani v odstavku 120.15 G3 (zlasti obstoj sistema upravljanja kakovosti, ki ga podjetje oblikuje in izvaja v skladu s standardi upravljanja kakovosti, ki jih je izdal IAASB), lahko vplivajo tudi na ovrednotenje, ali je nevarnost za neodvisnost na sprejemljivi ravni.
- 905.3 G5 V zahtevah in gradivu za uporabo, ki sledijo, so opredeljene okoliščine, ki jih bo morda treba dodatno ovrednotiti pri ugotavljanju, ali je nevarnost na sprejemljivi ravni. Za te okoliščine gradivo za uporabo vključuje primere dodatnih dejavnikov, ki so lahko pomembni pri ovrednotenju nevarnosti.

Višina honorarjev za posle dajanja zagotovil

- 905.4 G1 Določitev honorarjev, ki jih je treba zaračunati naročniku posla dajanja zagotovil za storitve dajanja zagotovil ali druge storitve, je poslovna odločitev podjetja ob upoštevanju dejstev in okoliščin, pomembnih za ta posebni posel, vključno z zahtevami tehničnih in strokovnih standardov.
- 905.4 G2 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, ki jo ustvarja višina honorarja za posel dajanja zagotovil, kadar jo plača naročnik posla

dajanja zagotovil, vključujejo:

- poslovno utemeljitev podjetja za višino honorarja za posel dajanja zagotovil;
- ali je naročnik izvajal ali izvaja neprimeren pritisk za zmanjšanje honorarja za posel dajanja zagotovil.

905.4 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

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

Pogojni honorarji

905.5 G1 Pogojni honorarji so honorarji, izračunani po vnaprej določeni osnovi, ki je povezana z izidom posla ali rezultatom opravljenih storitev. Pogojni honorar, ki se zaračuna po posredniku, je primer posrednega pogojnega honorarja. V tem razdelku velja, da honorar ni pogojen, če ga je določilo sodišče ali drug javni organ.

Z905.6 Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za posel dajanja zagotovil.

Z905.7 Podjetje ne sme neposredno ali posredno zaračunati pogojnega honorarja za storitev, ki ne daje zagotovil in je opravljena za naročnika posla dajanja zagotovil, če je izid storitve, ki ne daje zagotovil, in s tem znesek honorarja odvisen od prihodnje ali sedanje presoje, povezane z zadevo, ki je pomembna za informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

905.7 G1 Odstavka Z905.6 in Z905.7 preprečujeta podjetju sklenitev nekaterih dogovorov o pogojnih honorarjih z naročnikom posla dajanja zagotovil. Tudi če se ne prepreči dogovor o pogojnem honorarju pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil, še vedno lahko vpliva na raven nevarnosti koristoljubja.

905.7 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- razpon možne višine honorarja;
- dejstvo, ali ustrezen organ določi izid, od katerega je odvisen pogojni honorar;
- razkritje dela, ki ga je opravilo podjetje, in osnove za plačilo predvidenim uporabnikom;
- vrsto storitve;
- učinek dogodka ali transakcije o informacijah o obravnavani zadevi.

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

- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vpleten v opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za pregled ustreznega dela o dajanju zagotovil;
- pridobitev vnaprejšnjega pisnega dogovora z naročnikom o osnovi za plačilo.

Celotni honorarji – zapadli honorarji

905.8 G1 Na raven nevarnosti koristoljubja lahko vpliva, če naročnik posla dajanja zagotovil v času trajanja posla dajanja zagotovil zamudi plačilo honorarjev za posel dajanja zagotovil ali drugih storitev.

905.8 G2 Na splošno se pričakuje, da bo podjetje pridobilo plačilo takih honorarjev pred izdajo poročila o zagotovitvi.

- 905.8 G3 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- bistvenost zapadlih honorarjev za podjetje;
 - trajanje obdobja, v katerem so honorarji zapadli;
 - oceno podjetja o sposobnosti in pripravljenosti naročnika ali druge ustrezne stranke, da plača zapadli honorar.
- 905.8 G4 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za odpravo take nevarnosti, vključujejo:
- pridobitev delnega plačila zapadlih honorarjev;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni sodeloval pri poslu dajanja zagotovil, za pregled opravljenega dela.
- Z905.9** Kadar bistveni del honorarjev, ki jih mora plačati naročnik posla dajanja zagotovil, ostane dalj časa neplačan, mora podjetje ugotoviti:
- (a) ali so zapadli honorarji lahko enakovredni posojilu naročniku, pri čemer se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 911;
- (b) ali je primerno, da se podjetje ponovno imenuje ali nadaljuje posel dajanja zagotovil.

Celotni honorarji – odvisnost od honorarjev

- 905.10 G1 Kadar celotni honorarji, ki jih od naročnika posla dajanja zagotovil ustvari podjetje, ki izrazi sklep v poslu dajanja zagotovil, predstavljajo velik delež vseh honorarjev tega podjetja, odvisnost od honorarjev tega naročnika in zaskrbljenost zaradi morebitne izgube honorarjev vplivata na raven nevarnosti koristoljubja in ustvarjata nevarnost ustrahovanja.
- 905.10 G2 V okoliščinah, opisanih v odstavku 905.10 G1, nastane nevarnost koristoljubja in ustrahovanja, tudi če naročnik posla dajanja zagotovil ni odgovoren za pogajanja ali plačilo honorarjev za posel dajanja zagotovil.
- 905.10 G3 Pri izračunu celotnih honorarjev podjetja lahko podjetje uporabi razpoložljive finančne informacije iz prejšnjega poslovnega leta in oceni delež na podlagi teh informacij, če je to primerno.
- 905.10 G4 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, vključujejo:
- strukturo poslovanja podjetja;
 - dejstvo, kjer se pričakuje, da bo podjetje razpršilo dejavnost tako, da se bo zmanjšala odvisnost od naročnika posla dajanja zagotovil.
- 905.10 G5 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:
- zmanjšanje obsega storitev, ki niso posli dajanja zagotovil, opravljenih za naročnika;
 - povečanje baze strank podjetja, da se zmanjša odvisnost od naročnika posla dajanja zagotovil.
- 905.10 G6 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja nastane, kadar honorarji, ki jih podjetje ustvari z naročnikom posla dajanja zagotovil, predstavljajo velik delež prihodkov od naročnikov posameznega partnerja.
- 905.10 G7 Dejavniki, pomembni za ovrednotenje ravni take nevarnosti, vključujejo:
- kakovostno in količinsko bistvenost naročnika posla dajanja zagotovil za partnerja;
 - obseg, v katerem je nadomestilo partnerja odvisno od honorarjev, ustvarjenih pri naročniku.
- 905.10 G8 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja ali

KODEKS

ustrahovanja, vključujejo:

- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član skupine za dajanje zagotovil, za pregled dela;
- zagotovitev, da na nadomestilo partnerja ne vplivajo bistveno honorarji, ustvarjeni pri naročniku dajanja zagotovil;
- povečanje baze strank partnerja, da se zmanjša odvisnost od naročnika.

RAZDELEK 906

DARILA IN GOSTOLJUBJE

Uvod

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

Zahteva in gradivo za uporabo

- Z906.3** Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ne sme sprejemati daril in gostoljubja od naročnika posla dajanja zagotovil, razen če je vrednost neznatna in zanemarljiva.
- 906.3 G1 Kadar podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil naročniku posla dajanja zagotovil ponuja ali od njega sprejema spodbudo, veljajo zahteve in gradivo za uporabo, opisani v razdelku 340, in ravnanje, ki ni v skladu s temi zahtevami, lahko povzroči nevarnost za neodvisnost.
- 906.3 G2 Zahteve, opisane v razdelku 340, ki so povezane s ponujanjem ali sprejemanjem spodbude, ne dovoljujejo podjetju ali članu skupine za posel dajanja zagotovil, da sprejema darila in gostoljubje, kadar je namen neprimerno vplivanje na obnašanje, tudi če je vrednost neznatna in zanemarljiva.

RAZDELEK 907**DEJANSKE ALI PREDVIDENE PRAVDE****Uvod**

- 907.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 907.2 Kadar pride do pravde z naročnikom posla dajanja zagotovil, ali je videti, da bo do pravde prišlo, nastane nevarnost koristoljubja in ustrahovanja. Ta razdelek opisuje posebno gradivo za uporabo, ki ustreza konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Gradivo za uporabo**Splošno**

- 907.3 G1 Za razmerje med poslovodstvom naročnika in člani skupine za posel dajanja zagotovil morata biti značilna popolna iskrenost in celotno razkritje naročnikovega poslovanja. Nasprotna stališča so lahko posledica dejanske ali predvidene pravde med naročnikom posla dajanja zagotovil in podjetjem ali članom skupine za posel dajanja zagotovil. Taka nasprotna stališča lahko vplivajo na pripravljenost posloводства, da pripravi popolna razkritja in povzroči nevarnost koristoljubja in ustrahovanja.
- 907.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- pomembnost pravde;
 - dejstvo, ali je pravda povezana s predhodnim poslom dajanja zagotovil.
- 907.3 G3 Če pravda vključuje člana skupine za posel dajanja zagotovil, je primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja in ustrahovanja, odstranitev tega posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 907.3 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda opravljeno delo.

RAZDELEK 910**FINANČNI DELEŽI****Uvod**

- 910.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter da za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 910.2 Imetje/posedovanje finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 910.3 G1 S finančnim deležem lahko neposredno ali posredno razpolaga posrednik, na primer kolektivna naložbena shema, zapuščinski ali skrbniški sklad. Kadar upravičeni lastnik obvladuje posrednika ali ima sposobnost vplivanja na njegove odločitve glede vlaganj, kodeks opredeli tak finančni delež kot neposrednega. Po drugi strani pa, če upravičeni lastnik ne obvladuje posrednika ali nima sposobnosti vplivanja na njegove odločitve glede vlaganj, kodeks opredeli tak finančni delež kot posrednega.
- 910.3 G2 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost finančnega deleža. Pri določanju, ali je tak delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.
- 910.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti koristoljubja, ki jo povzroči imetje/posedovanje finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil, vključujejo:
- vlogo posameznika, ki ima finančni delež;
 - dejstvo, ali je finančni delež neposredni ali posredni;
 - pomembnost finančnega deleža.

Finančni deleži, ki jih imajo podjetje, člani skupine za posel dajanja zagotovil in najožja družina

- Z910.4** Neposrednega finančnega deleža ali pomembnega posrednega finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil ne sme imeti:
- (a) podjetje ali
 - (b) član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine takega posameznika.

Finančni deleži v organizaciji, ki nadzoruje naročnika posla dajanja zagotovil

- Z910.5** Kadar ima organizacija obvladujoči delež pri naročniku posla dajanja zagotovil in kadar je naročnik pomemben za organizacijo, niti podjetje niti član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža v tej organizaciji.

Finančni deleži skrbnika

- Z910.6** Odstavek Z910.4 mora veljati tudi za finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil v skrbniškem skladu, za katerega podjetje ali posameznik deluje kot skrbnik, razen če:
- (a) nihče od navedenih ni upravičenec skrbniškega sklada: skrbnik, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ali podjetja;

- (b) delež pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki ga ima skrbniški sklad, ni pomemben za skrbniški sklad;
- (c) skrbniški sklad ne more bistveno vplivati na naročnika posla dajanja zagotovil;
- (d) nihče od navedenih ne more bistveno vplivati na odločitev o naložbah, ki vključuje finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil – skrbnik, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ali podjetje.

Nenamerno prejeti finančni deleži

Z910.7 Če podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika prejme neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil z dedovanjem, darilom kot rezultatom združitve ali v podobnih okoliščinah in imetje deleža v skladu s tem razdelkom ne bi bilo dovoljeno, potem:

- (a) je treba finančni delež, ki ga je podjetje prejelo, takoj prodati, ali pa mora podjetje prodati zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben; ali
- (b) mora član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine posameznika, ki je prejel finančni delež, takoj prodati ali pa mora prodati zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben.

Druge okoliščine finančnih deležev

Ožja družina

910.8 G1 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član skupine za posel dajanja zagotovil ve, da ima ožji družinski član neposredni finančni delež ali pomemben posredni finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil.

910.8 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- vrsto razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovil in ožjim družinskim članom;
- dejstvo, ali je finančni delež neposredni ali posredni;
- pomembnost finančnega deleža za ožjega družinskega člana.

910.8 G3 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo tako nevarnost koristoljubja, vključujejo:

- nujnost, da ožji družinski član, takoj ko je izvedljivo, proda celotni finančni delež ali proda zadostni del posrednega finančnega deleža, tako da preostali delež ni več pomemben;
- odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.

910.8 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana skupine za posel dajanja zagotovil.

Drugi posamezniki

910.8 G5 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če član skupine za posel dajanja zagotovil ve, da imajo navedeni posamezniki finančni delež pri naročniku posla dajanja zagotovil:

- partnerji in strokovni delavci podjetja, razen tistih, ki jim izrecno ni dovoljeno imeti takih finančnih deležev v skladu z odstavkom Z910.4, ali njihovi najožji družinski člani;

KODEKS

- posamezniki, ki imajo tesno osebno razmerje s članom skupine za posel dajanja zagotovil.
- 910.8 G6 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev člana skupine za posel dajanja zagotovil, ki ima osebno razmerje, iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 910.8 G7 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, vključujejo:
- izključitev člana skupine za posel dajanja zagotovil iz bistvenega odločanja o poslu dajanja zagotovil;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo člana skupine za posel dajanja zagotovil.

RAZDELEK 911**POSOJILA IN JAMSTVA****Uvod**

- 911.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 911.2 Posojilo ali jamstvo za posojilo, dano naročniku posla dajanja zagotovil, lahko povzroči nevarnost koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 911.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost posojila ali jamstva. Pri določanju, ali je tako posojilo ali jamstvo za posameznika pomembno, se lahko upošteva celotna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.

Posojila in jamstva, dana naročniku posla dajanja zagotovil

- Z911.4** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme dati ali zagotoviti posojila naročniku posla dajanja zagotovil, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba:
- (a) podjetje ali posameznika, ki da posojilo ali jamstvo; in
 - (b) naročnika.

Posojila in jamstva, prejeta od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija

- Z911.5** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali jamstva za posojilo od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo dano v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji.
- 911.5 G1 Primeri posojil vključujejo hipoteke, prekoračitve stanja na bančnem računu, posojila za avtomobile in salde na kreditnih karticah.
- 911.5 G2 Tudi če podjetje prejme posojilo od naročnika posla dajanja zagotovil, ki je banka ali podobna institucija, v skladu z običajnimi posojilnimi postopki in pogoji, lahko posojilo povzroči nevarnost koristoljubja, če je pomembno za naročnika posla dajanja zagotovil ali podjetje, ki prejme posojilo.
- 911.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni član skupine za posel dajanja zagotovil, da pregleda delo ali da to stori podjetje v mreži, ki ni upravičenec posojila.

Depozitni ali trgovalni računi

- Z911.6** Podjetje, član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme imeti depozitov ali trgovalnega računa pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki je banka, borzni posrednik ali podobna institucija, razen če se depozit ali račun vodi v skladu z običajnimi tržnimi pogoji.

Posojila in jamstva, prejeta od naročnika posla dajanja zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija

Z911.7 Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ali kdor koli iz najožje družine tega posameznika ne sme sprejeti posojila ali prejeti zagotovil o posojilu od naročnika posla dajanja zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno za oba:

- (a) podjetje ali posameznika, ki prejme posojilo ali jamstvo, kot je primerno; in
- (b) naročnika.

RAZDELEK 920**POSLOVNA RAZMERJA****Uvod**

- 920.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 920.2 Tesno poslovno razmerje z naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom lahko povzroči nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 920.3 G1 Ta razdelek vsebuje sklicevanje na pomembnost finančnega deleža in bistvenost poslovnega razmerja. Pri določanju, ali je tak finančni delež pomemben za posameznika, se lahko upošteva skupna čista vrednost posameznika in njegovih najožjih družinskih članov.
- 920.3 G2 Primeri tesnega poslovnega razmerja, ki izhajajo iz poslovnega razmerja ali skupnih finančnih deležev, vključujejo:
- finančni delež v skupnem podvigu z naročnikom posla dajanja zagotovil ali obvladujočim lastnikom, članom upravnega odbora ali uprave, ali drugim posameznikom, ki opravlja višje poslovodne naloge za naročnika;
 - dogovore o povezovanju ene ali več storitev ali proizvodov podjetja z eno ali več storitvami ali proizvodi naročnika in trženju paketa s sklicevanjem na obe stranki;
 - dogovore, v skladu s katerimi podjetje prodaja, preprodaja, razdeljuje ali trži proizvode ali storitve naročnika, ali pa naročnik prodaja, preprodaja, razdeljuje ali trži proizvode ali storitve podjetja;
 - dogovore, v skladu s katerimi podjetje skupaj z naročnikom razvija izdelke ali rešitve, ki jih ena ali obe strani prodajata ali dajeta dovoljenje za uporabo tretjim osebam.
- 920.3 G3 Primer, ki bi lahko ustvaril tesen poslovni odnos glede na dejstva in okoliščine, je dogovor, po katerem podjetje daje dovoljenje za uporabo izdelkov ali rešitev naročniku dajanja zagotovila ali prejme dovoljenje za njihovo uporabo od njega.

Poslovna razmerja podjetja, člana skupine za posel dajanja zagotovil ali najožje družine

- Z920.4** Podjetje ali član skupine za posel dajanja zagotovil ne sme imeti tesnega poslovnega razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom, razen če finančni delež ni pomemben in če poslovno razmerje ni bistveno za naročnika ali njegovo poslovodstvo in podjetje ali člana skupine za posel dajanja zagotovil, kot je primerno.
- 920.4 G1 Nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja lahko nastane, če obstaja tesno poslovno razmerje med naročnikom posla dajanja zagotovil ali njegovim poslovodstvom in najožjo družino člana skupine za posel dajanja zagotovil.

Kupovanje blaga ali storitev

- 920.5 G1 Nakup blaga in storitev, vključno z dajanjem dovoljenja za uporabo tehnologije od naročnika posla dajanja zagotovil s strani podjetja ali člana skupine za posel dajanja

zagotovil ali kogar koli iz najožje družine tega posameznika, običajno ne povzroči nevarnosti za neodvisnost, če posel poteka v okviru običajnega poslovanja in v skladu s tržnimi pogoji. Take transakcije pa so lahko take vrste in velikosti, da povzročijo nevarnost koristoljubja.

920.5 G2 Primeri ukrepov, ki lahko odpravijo nevarnost koristoljubja, vključujejo:

- odpravo ali zmanjšanje transakcije;
- odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.

Zagotavljanje, prodaja, preprodaja ali dajanje dovoljenja za uporabo tehnologije

920.6 G1 Kadar podjetje zagotavlja, prodaja, preprodaja ali daje dovoljenje za uporabo tehnologije:

- (a) naročniku dajanja zagotovil ali
- (b) organizaciji, ki uporablja to tehnologijo za zagotavljanje storitev naročnikom dajanja zagotovil podjetja;

glede na dejstva in okoliščine veljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 950.

RAZDELEK 921**DRUŽINSKA IN OSEBNA RAZMERJA****Uvod**

- 921.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 921.2 Družinska ali osebna razmerja z naročnikovim osebjem lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 921.3 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja bi lahko povzročila družinska in osebna razmerja med članom delovne skupine za dajanje zagotovil in članom upravnega odbora ali uprave ali (odvisno od njihove vloge) določenimi zaposlenimi naročnika posla dajanja zagotovil.
- 921.3 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti, vključujejo:
- posameznikovo odgovornost v skupini za posel dajanja zagotovil;
 - vlogo družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku posla dajanja zagotovil in bližino razmerja.

Najožja družina člana skupine za posel dajanja zagotovil

- 921.4 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je najožji družinski član člana delovne skupine za posel dajanja zagotovil zaposlen na delovnem mestu, ki bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo posla dajanja zagotovil.
- 921.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga je imel najožji družinski član;
 - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.4 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.4 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo med odgovornosti najožjega družinskega člana.
- Z921.5** Posameznik ne sme sodelovati kot član skupine za posel dajanja zagotovil, kadar je kdor koli iz najožje družine tega posameznika:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil;
 - (b) pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem ima bistveni vpliv na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil; ali
 - (c) bil na takem položaju v obdobju, na katero se nanašajo posel ali informacije o obravnavani zadevi.

Ožja družina člana skupine za posel dajanja zagotovil

- 921.6 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja nastane, kadar je ožji družinski član člana skupine za posel dajanja zagotovil:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
 - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 921.6 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- vrsto razmerja med članom skupine za posel dajanja zagotovil in ožjim družinskim članom;
 - položaj, ki ga ima ožji družinski član;
 - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.6 G3 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.6 G4 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo k odgovornosti ožjega družinskega člana.

Druga ožja razmerja člana skupine za posel dajanja zagotovil

- Z921.7** Član skupine za posel dajanja zagotovil se mora v skladu z usmeritvami in postopki podjetja posvetovati, če ima tesno razmerje s posameznikom, ki ni najožji ali ožji družinski član, vendar je:
- (a) član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
 - (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 921.7 G1 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, ki jih povzročijo taka razmerja, vključujejo:
- vrsto razmerja med posameznikom in članom skupine za posel dajanja zagotovil;
 - položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
 - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.7 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je odstranitev posameznika iz skupine za posel dajanja zagotovil.
- 921.7 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, je razporejanje odgovornosti skupine za posel dajanja zagotovil, tako da se član skupine za posel dajanja zagotovil ne ukvarja z zadevami, ki spadajo k odgovornosti posameznika, s katerim ima član skupine za posel dajanja zagotovil tesno razmerje.

Razmerja partnerjev in zaposlenih podjetja

- 921.8 G1 Nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane zaradi osebnega ali družinskega razmerja med:

KODEKS

- (a) partnerjem ali zaposlenim podjetja, ki ni član skupine za posel dajanja zagotovil;
- (b) katerimi koli naslednjimi posamezniki pri naročniku posla dajanja zagotovil:
 - (i) članom upravnega odbora ali uprave;
 - (ii) zaposlenim na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu med zaposlenim na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

921.8 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:

- vrsto razmerja med partnerjem ali zaposlenim v podjetju in članom upravnega odbora ali uprave ali zaposlenim naročnika;
- stopnjo medsebojnih stikov partnerja ali zaposlenega v podjetju s skupino za posel dajanja zagotovil;
- položaj partnerja ali zaposlenega v podjetju;
- vlogo posameznika pri naročniku.

921.8 G3 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:

- razporejanje odgovornosti partnerja ali zaposlenega za zmanjšanje morebitnega vpliva na posel dajanja zagotovil;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda ustrezno opravljeno delo dajanja zagotovil.

RAZDELEK 922**NEDAVNA ZAPOSLOITEV PRI NAROČNIKU POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL****Uvod**

- 922.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 922.2 Če je član skupine za posel dajanja zagotovil nedavno deloval kot član upravnega odbora ali uprave ali zaposleni naročnika posla dajanja zagotovil, lahko nastane nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Zaposlitev v obdobju, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil**

- Z922.3** Skupina za posel dajanja zagotovil ne sme vključevati posameznika, ki je v obdobju, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil:
- (a) deloval kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
 - (b) bil pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

Zaposlitev pred obdobjem, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil

- 922.4 G1 Nevarnost koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti lahko nastane, če je pred obdobjem, na katero se nanaša poročilo o dajanju zagotovil, član skupine za posel dajanja zagotovil:
- (a) da je deloval kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil ali
 - (b) bil pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem je bistveno vplival na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem je bistveno vplival na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- Na primer, nevarnost bi nastala, če bi bilo treba sprejeto odločitev ali delo, ki ga je posameznik opravil v predhodnem obdobju, ko je bil zaposlen pri naročniku, ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega posla dajanja zagotovil.
- 922.4 G2 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga je imel posameznik pri naročniku;
 - obdobje, ko je posameznik prenehal delati za naročnika;
 - vlogo člana skupine za posel dajanja zagotovil.
- 922.4 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, pregledovanja lastnega dela ali domačnosti, je zadolžitev primerneга ocenjevalca, da pregleda delo, ki ga je opravil član skupine za posel dajanja zagotovil.

RAZDELEK 923

DELOVANJE KOT ČLAN UPRAVNEGA ODBORA ALI UPRAVE NAROČNIKA POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL

Uvod

- 923.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 923.2 Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil povzroča nevarnost pregledovanja lastnega dela in koristoljubja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo

Delovanje kot član upravnega odbora ali uprave

- Z923.3** Partner ali zaposleni v podjetju ne sme delovati kot član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil v podjetju.

Delovanje kot poslovni sekretar podjetja

- Z923.4** Partner ali zaposleni v podjetju ne sme delovati kot poslovni sekretar podjetja za naročnika posla dajanja zagotovil v podjetju, razen če:
- (a) to prakso izrecno dovoljujejo lokalni zakon, strokovna pravila ali praksa;
 - (b) poslovodstvo sprejema vse odločitve ter
 - (c) so opravljene dolžnosti in dejavnosti rutinske in administrativne, kot je pripravljanje zapisnikov in poročil, ki jih zahteva zakonodaja.
- 923.4 G1 Položaj poslovnega sekretarja podjetja ima v različnih pravnih ureditvah različne vloge. Njegove naloge segajo od administrativnih (kot sta ravnanje z zaposlenimi ter vodenje evidenc in registrov v družbi) do tako različnih, kot je zagotavljanje skladnosti s predpisi ali svetovanje o zadevah upravljanja družbe. Običajno ta položaj pomeni tesno povezanost z organizacijo. Zato nastane nevarnost, če partner ali zaposleni podjetja deluje kot poslovni sekretar za naročnika posla dajanja zagotovil. (Več informacij o opravljanju storitev za naročnika posla dajanja zagotovil, ki ne dajejo zagotovil, je v razdelku 950 – *Opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil.*)

RAZDELEK 924**ZAPOSILITEV PRI NAROČNIKU POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL****Uvod**

- 924.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 924.2 Delovna razmerja z naročnikom posla dajanja zagotovil lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali ustrahovanja. Ta razdelek določa posebne zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 924.3 G1 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane, če je bil kdor koli izmed naslednjih posameznikov član skupine za posel dajanja zagotovil ali partner podjetja:
- član upravnega odbora ali uprave naročnika posla dajanja zagotovil;
 - zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.

Omejitve nekdanjega partnerja ali člana skupine za posel dajanja zagotovil

- Z924.4** Če se je nekdanji partner pridružil naročniku posla dajanja zagotovil v podjetju ali če se je nekdanji član skupine za posel dajanja zagotovil pridružil naročniku posla dajanja zagotovil kot:

- (a) član upravnega odbora ali uprave ali
- (b) zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu zaposlen na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, posameznik ne sme več sodelovati pri poslovanju podjetja ali strokovnih dejavnostih.

- 924.4 G1 Tudi če se je eden izmed posameznikov, opisanih v odstavku Z924.4, pridružil naročniku posla dajanja zagotovil na takem položaju in ne sodeluje več pri poslovanju podjetja ali pri strokovnih dejavnostih, lahko še vedno nastane nevarnost domačnosti ali ustrahovanja.

- 924.4 G2 Nevarnost domačnosti ali ustrahovanja lahko nastane tudi, če se je nekdanji partner podjetja pridružil organizaciji na enem od položajev, opisanih v odstavku 924.3 G1, in organizacija naknadno postane naročnica posla dajanja zagotovil podjetja.

- 924.4 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti, vključujejo:
- položaj, ki ga ima posameznik pri naročniku;
 - vpletenost posameznika v skupino za posel dajanja zagotovil;
 - obdobje, ko je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovil ali partner v podjetju;
 - prejšnji položaj posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil ali podjetju; na primer ali je bil posameznik odgovoren za ohranjanje rednega stika s poslovodstvom naročnika ali pristojnimi za upravljanje.

- 924.4 G4 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja, vključujejo:
- sklepanje takih dogovorov, da posameznik ni upravičen do nobenih ugodnosti ali plačil od podjetja, razen tistih, ki so izvršena v skladu s fiksnimi predhodnimi dogovori;
 - sklepanje takih dogovorov, da noben znesek, ki ga podjetje dolguje posamezniku, ni pomemben;
 - prilagajanje načrta za posel dajanja zagotovil;
 - dodelitev takih posameznikov v skupino za posel dajanja zagotovil, ki imajo zadostne izkušnje v primerjavi s posameznikom, ki se je pridružil naročniku;
 - zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda delo nekdanjega člana skupine za posel dajanja zagotovil.

Člani skupine za posel dajanja zagotovil, ki začenjajo pogajanja o zaposlitvi pri naročniku

- Z924.5** Podjetje mora imeti usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da člani skupine za posel dajanja zagotovil obvestijo podjetje, ko začnejo razgovore/pogajanja o zaposlitvi z naročnikom posla dajanja zagotovil.
- 924.5 G1 Nevarnost koristoljubja nastane, ko član skupine za posel dajanja zagotovil sodeluje pri poslu dajanja zagotovil, čeprav ve, da se bo ali bi se lahko član skupine za posel dajanja zagotovil nekoč v prihodnosti pridružil naročniku.
- 924.5 G2 Primer ukrepa, ki lahko odpravi tako nevarnost koristoljubja, je odstranitev posameznika iz posla dajanja zagotovil.
- 924.5 G3 Primer ukrepa, ki bi bil lahko varovalo za obravnavanje take nevarnosti koristoljubja, je zadolžitev primerne ocenjevalca, da pregleda bistvene presoje, ki jih je pripravil ta član skupine za posel dajanja zagotovil, ko je bil član skupine.

RAZDELEK 940**DOLGOTRAJNA POVEZANOST OSEBJA Z NAROČNIKOM POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL****Uvod**

- 940.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, določen v razdelku 120.
- 940.2 Kadar je posameznik vključen v posel dajanja zagotovil dolgotrajne in ponavljajoče se vrste, lahko nastane nevarnost domačnosti in koristoljubja. Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki ustrezajo konceptualnemu okviru v takih okoliščinah.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

- 940.3 G1 Nevarnost domačnosti lahko nastane zaradi dolgotrajne povezanosti posameznika z:
- (a) naročnikom posla dajanja zagotovil;
 - (b) višjim poslovdstvom naročnika posla dajanja zagotovil in
 - (c) osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil.
- 940.3 G2 Nevarnost koristoljubja lahko nastane zaradi posameznikovega strahu pred izgubo dolgotrajnega naročnika posla dajanja zagotovil ali interesa za ohranjanje tesnega osebnega razmerja s članom višjega poslovdstva ali pristojnih za upravljanje. Taka nevarnost lahko neprimerno vpliva na presojo posameznika.
- 940.3 G3 Dejavniki, ki ustrezajo ovrednotenju ravni take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:
- vrsto posla dajanja zagotovil;
 - obdobje, ko je bil posameznik član skupine za posel dajanja zagotovil, delovno dobo posameznika v skupini in vrsto vlog, ki jih je opravljal, vključno z dejstvom, ali je tako razmerje obstajalo, ko je bil posameznik v drugem podjetju;
 - obseg, do katerega delo posameznika usmerja, pregleduje in nadzoruje višje osebje;
 - obseg, do katerega lahko posameznik zaradi delovne dobe vpliva na izid posla dajanja zagotovil, na primer s sprejemanjem ključnih odločitev ali usmerjanjem dela drugih članov delovne skupine za posel;
 - tesno osebno razmerje posameznika z naročnikom posla dajanja zagotovil, ali če je primerno, z višjim poslovdstvom;
 - vrsto, pogostost in obseg stikov med posameznikom in naročnikom posla dajanja zagotovil;
 - dejstvo, ali se je spremenila vrsta ali zapletenost osnovne obravnavane zadeve ali informacij o obravnavani zadevi;
 - vprašanje, ali obstajajo nedavne spremembe pri posamezniku ali posameznikih pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki je odgovoren oziroma so odgovorni za

KODEKS

osnovno obravnavano zadevo ali pri potrditvenem poslu za informacije o obravnavani zadevi, ali če je primerno, višje poslovodstvo.

940.3 G4 Kombinacija enega ali več dejavnikov lahko zviša ali zniža raven nevarnosti. Na primer, nevarnost domačnosti, ki sčasoma nastane zaradi vedno tesnejšega razmerja med članom delovne skupine za posel dajanja zagotovil in posameznikom pri naročniku posla dajanja zagotovil, ki je na delovnem mestu, na katerem bistveno vpliva na osnovno obravnavano zadevo, ali pri potrditvenem poslu na informacije o obravnavani zadevi, bi bila zmanjšana z odhodom takega posameznika od naročnika.

940.3 G5 Primer ukrepa, ki lahko odpravi nevarnost domačnosti in koristoljubja v zvezi s posebnim poslom, bi bila menjava posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil.

940.3 G6 Primeri ukrepov, ki bi bili lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti domačnosti ali koristoljubja, vključujejo:

- spreminjanje vloge posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil ali vrste in obsega nalog, ki jih opravlja posameznik;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil član skupine za posel dajanja zagotovil, da pregleda delo posameznika;
- opravljanje rednih neodvisnih notranjih in zunanjih pregledov kakovosti posla.

Z940.4 Če se podjetje odloči, da je mogoče raven nastale nevarnosti obravnavati samo z menjavo posameznika v skupini za posel dajanja zagotovil, mora določiti ustrezno obdobje, v katerem posameznik ne sme:

- (a) biti član delovne skupine za posel dajanja zagotovil;
- (b) izvajati ocenjevanje kakovosti poslov ali preiskavo v skladu s cilji ocenjevanja kakovosti poslov za posel;
- (c) neposredno vplivati na izid posla dajanja zagotovil.

Obdobje mora biti dovolj dolgo, da je možno obravnavanje nevarnosti domačnosti in koristoljubja.

RAZDELEK 950

OPRAVLJANJE STORITEV, KI NE DAJEJO ZAGOTOVIL, ZA NAROČNIKE POSLA DAJANJA ZAGOTOVIL

Uvod

- 950.1 Podjetja morajo spoštovati temeljna načela, biti neodvisna ter uporabljati konceptualni okvir iz razdelka 120 za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost.
- 950.2 Podjetja lahko za svoje naročnike posla dajanja zagotovil opravljajo vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil, v skladu s svojim znanjem in izkušnjami. Opravljanje nekaterih storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil lahko povzroči nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli in nevarnost za neodvisnost.
- 950.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki je pomembno za uporabo konceptualnega okvira za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnike posla dajanja zagotovil.
- 950.4 Nove poslovne prakse, razvoj finančnih trgov in spremembe v tehnologiji so nekateri dogodki, zaradi katerih je nemogoče sestaviti vseobsegajoč seznam storitev, ki ne dajejo zagotovil in ki jih podjetja lahko opravljajo za naročnika posla dajanja zagotovil. Konceptualni okvir in splošne določbe v tem razdelku se uporabljajo, kadar podjetje predlaga naročniku opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil in za katero ni posebnih zahtev in gradiva za uporabo.
- 950.5 Zahteve in gradivo za uporabo v tem razdelku veljajo, kadar podjetje:
- (a) uporablja tehnologijo za zagotavljanje storitve, ki ni dajanje zagotovila, naročniku dajanja zagotovila; ali
 - (b) zagotavlja, prodaja, preprodaja ali daje dovoljenje za uporabo tehnologije, kar povzroči zagotavljanje storitve, ki ni dajanje zagotovila, s strani podjetja:
 - (i) naročniku dajanja zagotovila ali
 - (ii) organizaciji, ki uporablja to tehnologijo za zagotavljanje storitev naročnikom dajanja zagotovila podjetja.

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

Nevarnost prevzemanja poslovodskih nalog pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil

- 950.6 G1 Kadar podjetje naročniku posla dajanja zagotovil opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, obstaja nevarnost, da bo podjetje prevzelo poslovske naloge v zvezi z osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, razen če se podjetje prepriča, da so izpolnjene zahteve iz odstavkov Z900.13 in Z900.14.

Sprejem posla za opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil

- Z950.7** Preden podjetje sprejme posel opravljanja storitve, ki ne daje zagotovil, mora uporabiti konceptualni okvir, da ugotovi, ovrednoti in obravnava vsako nevarnost za neodvisnost, ki bi lahko nastala z opravljanjem te storitve.

Prepoznavanje in ovrednotenje nevarnosti

- 950.8 G1 Opis kategorij nevarnosti, ki lahko nastanejo, ko podjetje opravlja storitev, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil, je naveden v odstavku 120.6 G3.
- 950.8 G2 Dejavniki, pomembni za prepoznavanje in ovrednotenje različnih vrst nevarnosti, ki bi lahko nastala pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil, vključujejo:
- vrsto, obseg, predvideno uporabo in namen storitve;
 - način opravljanja storitev, na primer osebje, ki bo sodelovalo, in njegova lokacija;
 - naročnikovo odvisnost od storitve, vključno s pogostostjo, s katero se zagotavlja storitev;
 - pravno in regulativno okolje, v katerem se storitev opravlja;
 - ali je naročnik subjekt javnega interesa;
 - raven strokovnega znanja in izkušenj posloводства in zaposlenih naročnika glede na vrsto opravljene storitve;
 - ali bo izid storitve vplival na osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu na zadeve, ki se odražajo v informacijah o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, in če je tako:
 - obseg, v katerem bo izid storitve pomembno vplival na osnovno obravnavano zadevo in pri potrditvenem poslu na informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil;
 - obseg, v katerem naročnik posla dajanja zagotovil določi bistvene zadeve presoje (glejte odstavke od Z900.13 do Z900.14);
 - stopnjo zanašanja na izid storitve, ki bo del posla dajanja zagotovil;
 - honorar v zvezi z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil.

Pomembnost v zvezi z informacijami naročnika posla dajanja zagotovil

- 950.9 G1 Pomembnost je dejavnik, ustrezen pri ovrednotenju nevarnosti, ki nastane pri opravljanju storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil. Pojem pomembnosti v zvezi z informacijami o obravnavani zadevi naročnika posla dajanja zagotovil je obravnavan v *Mednarodnem standardu poslov dajanja zagotovil (ISAE) 3000 (prenovljen)*, *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali pregledov računovodskih informacij iz preteklih let*. Določitev pomembnosti vključuje strokovno presojo, nanjo pa vplivajo količinski in kakovostni dejavniki. Nanjo vplivajo tudi zaznave finančnih ali drugih informacijskih potreb uporabnikov.

Več storitev, ki ne dajejo zagotovil, opravljenih za istega naročnika posla dajanja zagotovil

- 950.10 G1 Podjetje lahko opravi več storitev, ki ne dajejo zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil. V teh okoliščinah je skupni učinek nevarnosti, ki jo povzroči opravljanje teh storitev, pomemben za ovrednotenje nevarnosti, ki ga opravi podjetje.

Nevarnost pregledovanja lastnega dela

- 950.11 G1 Nevarnost pregledovanja lastnega dela lahko nastane, če je pri potrditvenem poslu podjetje vključeno v pripravo informacij o obravnavani zadevi, ki pozneje postanejo informacije o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil. Primeri storitev, ki ne dajejo zagotovil in ki lahko ustvarijo tako nevarnost pregledovanja lastnega dela, kadar

opravljajo storitve, povezane z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil, vključujejo:

- razvijanje in pripravljane bodočih informacij ter poznejše izdajanje poročila o zagotovitvi o teh informacijah;
- ocenjevanje vrednosti, povezano z informacijami o obravnavani zadevi v poslu dajanja zagotovil ali je njihov del;
- zasnovanje, razvoj, izvajanje, upravljanje, vzdrževanje, spremljanje, posodabljanje ali nadgradnjo sistemov IT-ja ali kontrol IT-ja in nato izvajanje posla dajanja zagotovila glede izjave ali poročila, pripravljenega o sistemih IT-ja ali kontrolah IT-ja;
- zasnovanje, razvoj, izvajanje, upravljanje, vzdrževanje, spremljanje, posodabljanje ali nadgradnjo sistemov IT-ja ter nato izdajo poročila o dajanju zagotovila o informacijah o obravnavani zadevi, kot so elementi nefinančnih informacij, pripravljeni na podlagi informacij, ki jih ustvarjajo takšni sistemi IT-ja.

Naročniki posla dajanja zagotovil, ki so subjekti javnega interesa

950.12 G1 Pričakovanja o neodvisnosti podjetja so večja, kadar podjetje opravlja posel dajanja zagotovil za subjekt javnega interesa, in izidi tega posla bodo:

- (a) javno dostopni tudi delničarjem in drugim deležnikom; ali
- (b) posredovani subjektu ali organizaciji, ustanovljeni z zakonom ali drugim predpisom za nadzor delovanja poslovnega sektorja ali dejavnosti.

Upoštevanje teh pričakovanj je del preizkusa razumne in obveščene tretje osebe, ki se uporablja pri odločanju o tem, ali naj se za naročnika posla dajanja zagotovil opravi storitev, ki ne daje zagotovil.

950.12 G2 Če obstaja nevarnost pregledovanja lastnega dela v zvezi z naročilom, opravljenim v okoliščinah, opisanih v odstavku 950.11 G1(b), naj podjetje razkrije obstoj te nevarnosti pregledovanja lastnega dela in ukrepe, sprejete za njeno obravnavo, stranki, ki je najela podjetje, ali pristojnim za upravljanje naročnika posla dajanja zagotovil in subjektu ali organizaciji, ki je z zakonom ali drugim predpisom ustanovljena za nadzorovanje delovanja poslovnega sektorja ali dejavnosti, ki ji bodo posredovani izidi posla.

Obravnavanje nevarnosti

950.13 G1 Odstavki od Z120.10 do 120.10 G2 vključujejo zahtevo in gradivo za uporabo, ki sta pomembna pri obravnavanju nevarnosti za neodvisnost, vključno z opisom varoval.

950.13 G2 Nevarnost za neodvisnost, nastala z opravljanjem storitve, ki ne daje zagotovil, ali več storitev za naročnika posla dajanja zagotovil, se razlikuje glede na dejstva in okoliščine posla dajanja zagotovil ter vrsto storitve. Takšna nevarnost se lahko obravnava z varovali ali prilagoditvijo obsega predlagane storitve.

950.13 G3 Primeri ukrepov, ki so lahko varovala za obravnavanje take nevarnosti, vključujejo:

- zadolžitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za dajanje zagotovil, da opravijo storitev;
- zadolžitev primerne ocenjevalca, ki ni bil vključen v zagotavljanje storitve, za pregled dela dajanja zagotovil ali opravljene storitve.

950.13 G4 Varovala morda ne bodo na voljo, da bi se zmanjšala nevarnost, ki jo povzroči opravljanje storitve, ki ne daje zagotovil, za naročnika posla dajanja zagotovil na sprejemljivo raven. V takem primeru uporaba konceptualnega okvira od podjetja zahteva, da:

- (a) prilagodi obseg predlagane storitve, da odpravi okoliščine, ki ustvarjajo nevarnost;

KODEKS

- (b) zavrne ali konča storitev, ki ustvarja nevarnost, ki je ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven; ali
- (c) konča posel dajanja zagotovil.

RAZDELEK 990**POROČILA, KI VKLJUČUJEJO OMEJITEV UPORABE IN RAZDELJEVANJA (POSLE DAJANJA ZAGOTOVIL, KI NISO REVIZIJSKI POSLI ALI POSLI PREISKOVANJA)****Uvod**

- 990.1 Od podjetij se zahteva, da ravnajo v skladu s temeljnimi načeli, da so neodvisna ter za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavanje nevarnosti za neodvisnost uporabljajo konceptualni okvir, ki je določen v razdelku 120.
- 990.2 Ta razdelek določa nekatere prilagoditve v delu 4B, ki so dovoljene v določenih okoliščinah in vključujejo posle dajanja zagotovil, kjer poročilo vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja. V tem razdelku se posel za izdajo poročila o dajanju zagotovil, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja v okoliščinah, opisanih v odstavku Z990.3, imenuje primeren posel dajanja zagotovil.

Zahteve in gradivo za uporabo**Splošno**

Z990.3 Kadar namerava podjetje izdati poročilo o poslu dajanja zagotovil, ki vključuje omejitev uporabe in razdeljevanja, morajo biti zahteve za neodvisnost, opisane v delu 4B, primerne za prilagoditev, ki jo dovoli ta razdelek, vendar le, če:

- (a) podjetje komunicira s predvidenimi uporabniki poročila v zvezi s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, ki jih je treba uporabiti pri opravljanju storitve;
- (b) predvideni uporabniki poročila razumejo namen, informacije o obravnavani zadevi in omejitve poročila ter se izrecno strinjajo s prilagoditvami.

990.3 G1 Predvideni uporabniki poročila se lahko seznani o namenu, informacijah o obravnavani zadevi in omejitvah poročila z neposrednim ali posrednim sodelovanjem po posredniku, ki ima pooblastilo, da deluje za predvidene uporabnike, ko ugotavlja vrsto in obseg posla. V katerem koli od primerov to sodelovanje pomaga podjetju, da komunicira s predvidenimi uporabniki o zadevah neodvisnosti, vključno z okoliščinami, ki ustrezajo konceptualnemu okviru. Prav tako dovoljuje podjetju, da pridobi soglasje predvidenih uporabnikov o prilagojenih zahtevah za neodvisnost.

Z990.4 Kadar so predvideni uporabniki vrsta uporabnikov, katerih imen se v času določanja pogojev za posel ne da natančno opredeliti, mora take uporabnike podjetje naknadno seznani s prilagojenimi zahtevami za neodvisnost, s katerimi se je strinjal njihov predstavnik.

990.4 G1 Kadar so predvideni uporabniki na primer vrsta uporabnikov, kot so posojilodajalci, v dogovoru o skupnem posojilu, lahko podjetje v listini o poslu, naslovljeni na predstavnika posojilodajalcev, opiše prilagojene zahteve za neodvisnost. Predstavnik lahko potem listino podjetja o poslu da na voljo članom skupine posojilodajalcev, da izpolnijo zahtevo podjetja, da take uporabnike obvesti o prilagojenih zahtevah za neodvisnost, s katerimi se strinja predstavnik.

Z990.5 Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil, morajo biti vse prilagoditve v delu 4B omejene na prilagoditve, opisane v odstavkih Z990.7 in Z990.8.

Z990.6 Če podjetje izda tudi poročilo o dajanju zagotovil, ki ne vključuje omejitve uporabe in razdeljevanja za istega naročnika, mora za ta posel dajanja zagotovil uporabiti del 4B.

Finančni deleži, posojila in jamstva, tesna poslovna, družinska in osebna razmerja

Z990.7 Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil:

KODEKS

- (a) morajo samo za člane delovne skupine za posel ter njihove najožje in ožje družinske člane veljati ustrezne določbe, opisane v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924;
- (b) mora podjetje prepoznati, ovrednotiti in obravnavati nevarnost za neodvisnost, ki jo povzročijo interesi in razmerja, kot so opisani v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924, med naročnikom posla dajanja zagotovil in tistimi člani skupine za posel dajanja zagotovil:
 - (i) ki svetujejo glede tehničnih in za panogo značilnih vprašanj, transakcij ali dogodkov ter
 - (ii) ki za posel izvajajo ocenjevanje kakovosti posla ali preiskavo v skladu s ciljem ocenjevanja kakovosti poslov;
- (c) mora podjetje ovrednotiti in obravnavati vsako nevarnost, za katero delovna skupina za posel upravičeno verjame, da jo povzročijo interesi in razmerja med naročnikom posla dajanja zagotovil in drugimi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, kot je opisano v razdelkih 910, 911, 920, 921, 922 in 924.

990.7 G1 Drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, vključujejo tiste, ki priporočajo nagrajevanje, ali tiste, ki opravljajo neposredni nadzor, poslovanje ali drug nadzor partnerja, zadolženega za posle dajanja zagotovil v zvezi z opravljanjem posla dajanja zagotovil.

Z990.8 Kadar podjetje opravlja primeren posel dajanja zagotovil, ne sme imeti pomembnega neposrednega ali pomembnega posrednega finančnega deleža pri naročniku posla dajanja zagotovil.

POJMOVNIK S SEZNAMOM KRAJŠAV

V Mednarodnem kodeksu etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti) izraz v ednini po potrebi lahko vključuje tudi več oseb, v nadaljevanju navedeni izrazi pa imajo naslednje pomene.

V tem pojmovniku so pojasnila opredeljenih izrazov prikazana v navadnem tisku; poševni tisk se uporablja za razlago opisanih izrazov, ki imajo poseben pomen v določenih delih kodeksa, ali za dodatne razlage opredeljenih izrazov. Izrazom, ki so opisani v kodeksu, so pripisani tudi sklici.

Bi lahko/morda (*might*)

Ta izraz se v kodeksu uporablja za označevanje možnosti nastanka zadeve, dogodka ali ukrepov, ki jih je treba sprejeti. Izraz ne pripisuje nobene posebne ravni možnosti ali verjetnosti, kadar se uporabi v povezavi z nevarnostjo, saj je ovrednotenje ravni nevarnosti odvisno od dejstev in okoliščin dane zadeve, dogodka ali ravnanja.

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

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

Delovna skupina za posel (*Engagement team*)

Vsi partnerji in osebje, ki izvajajo posel, ter vsi drugi posamezniki, ki izvajajo postopke v okviru posla. To izključuje zunanje veščake in notranje revizorje, ki pri poslu zagotavljajo neposredno pomoč.

V delu 4A se pojem »delovna skupina za posel« nanaša na posameznike, ki izvajajo revizijske postopke ali postopke preiskovanja pri revizijskem poslu oziroma pri poslu preiskovanja. Ta pojem je podrobneje opisan v odstavku 400.9.

MSR 220 (prenovljen) zagotavlja dodatne usmeritve glede opredelitve delovne skupine za posel v okviru revizije računovodskih izkazov.

MSR 620 opredeljuje revizorjevega veščaka kot posameznika ali organizacijo s poglobljenim znanjem na področju, ki ni računovodstvo ali revidiranje, in čigar delo na tem področju revizor uporablja za pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. MSR 620 obravnava odgovornosti revizorja v zvezi z delom takšnih veščakov.

MSR 610 (prenovljen 2013) obravnava odgovornosti revizorja pri uporabi dela notranjih revizorjev, vključno z uporabo notranjih revizorjev za zagotavljanje neposredne pomoči pri revizijskem poslu.

V delu 4B se izraz »delovna skupina za posel« nanaša na posameznike, ki izvajajo postopke dajanja zagotovil pri poslu dajanja zagotovil.

Delovna skupina za revizijo skupine (*Group audit team*)

- (a) Vsi člani delovne skupine za revizijo skupine, vključno s posamezniki v podjetjih ali tisti, ki jih vključijo podjetja revizorjev sestavnih delov, ki izvajajo revizijske postopke v zvezi s sestavnimi deli za namene revizije skupine;
- (b) vsi drugi posamezniki znotraj podjetja ali tisti, ki jih vključi podjetje revizorja skupine, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizije skupine, vključno s:
 - (i) tistimi, ki priporočajo nagrajevanje partnerja, zadolženega za revizijo skupine, ali zagotavljajo neposreden nadzor, poslovodski ali drug nadzor, nad njim v zvezi z izvajanjem revizije skupine, vključno s tistimi na vseh zaporednih višjih ravneh nad partnerjem, zadolženim za revizijo skupine, do posameznika, ki je višji ali izvršni partner podjetja (glavni izvršni direktor ali enakovredna funkcija);
 - (ii) tistimi, ki zagotavljajo svetovanje glede tehničnih ali panožno specifičnih vprašanj, transakcij ali dogodkov za revizijo skupine;
 - (iii) tistimi, ki izvajajo ocenjevanje kakovosti posla ali preiskavo v skladu s ciljem ocenjevanja kakovosti posla, za revizijo skupine;
- (c) vsi drugi posamezniki znotraj podjetja v mreži v okviru mreže podjetja revizorja skupine, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizije skupine;
- (d) vsi drugi posamezniki znotraj podjetja revizorja sestavnega dela, ki ni del mreže podjetja revizorja skupine, in lahko neposredno vplivajo na izid revizije skupine.

Finančni delež (*Financial interest*)

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

Informacije o obravnavani zadevi (*Subject matter information*)

Izid merjenja ali ovrednotenja osnovne obravnavane zadeve na podlagi sodil, tj. informacij, ki izhajajo iz uporabe sodil za osnovno obravnavano zadevo.

Ključni revizijski partner (*Key audit partner*)

Partner, zadolžen za posel, posameznik, odgovoren za ocenjevanje kakovosti posla, in morebitni drugi revizijski partnerji, vključeni v delovno skupino za posel, ki sprejemajo ključne odločitve ali presoje o bistvenih zadevah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje. Odvisno od okoliščin in vloge posameznikov pri reviziji lahko drugi revizijski partnerji vključujejo

na primer partnerje, zadolžene za posel, za določene sestavne dele v reviziji skupine, kot so bistvene odvisne družbe ali oddelki.
Konceptualni okvir (<i>Conceptual framework</i>) Izraz je opisan v razdelku 120.
Mreža (<i>Network</i>) Večja struktura: a) namenjena sodelovanju in b) nedvoumno namenjena pridobivanju dobička ali delitvi stroškov ali si deli skupno lastništvo, kontroliranje ali poslovanje, skupne usmeritve in postopke upravljanja kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabo skupne blagovne znamke ali bistveni del strokovnih kadrov.
Najožja družina (<i>Immediate family</i>) Zakonski (ali njemu ustrezen) partner ali vzdrževani družinski član.
Naročnik posla dajanja zagotovil (<i>Assurance client</i>) Odgovorna stranka in pri potrditvenem poslu tudi stranka, ki prevzame odgovornost za informacije o obravnavani zadevi (ki je lahko ista kot odgovorna stranka).
Naročnik posla preiskovanja (<i>Review client</i>) Organizacija, za katero podjetje opravlja posel preiskovanja.
Naročnik revizije (<i>Audit client</i>) Organizacija, za katero podjetje opravlja revizijski posel. Če je naročnik organizacija, s katero se javno trguje v skladu z odstavkoma Z400.22 in Z400.23, bo vedno vključil tudi njene povezane organizacije. Če naročnik revizije ni organizacija, s katero se javno trguje, vključi tiste povezane organizacije, ki jih naročnik neposredno ali posredno obvladuje (glejte tudi odstavek Z400.27). <i>V delu 4A se izraz »naročnik revizije« enako nanaša tudi na »naročnika posla preiskovanja«.</i> <i>Pri reviziji skupine glejte opredelitev naročnika revizije skupine.</i>
Naročnik revizije sestavnega dela (<i>Component audit client</i>) Sestavni del, v zvezi s katerim podjetje revizorja skupine ali podjetje revizorja sestavnega dela izvaja revizijsko delo za revizijo skupine.

Kadar je sestavni del:

- (a) pravna oseba, je naročnik revizije sestavnega dela organizacija in vse povezane organizacije, ki jih ta organizacija neposredno ali posredno obvladuje; ali
- (b) poslovna enota, funkcija ali poslovna dejavnost (ali katera koli njihova kombinacija), je naročnik revizije sestavnega dela pravna oseba ali organizacije, katerim poslovna enota pripada ali v katerih se funkcija ali poslovna dejavnost izvaja.

Naročnik revizije skupine (*Group audit client*)

Organizacija, za katero podjetje revizorja skupine opravlja revizijo računovodskih izkazov skupine. Kadar gre za organizacijo, s katero se javno trguje, bo naročnik revizije skupine vedno vključeval tudi povezane organizacije in vse druge sestavne dele, pri katerih se opravlja revizijsko delo. Kadar ne gre za organizacijo, s katero se javno trguje, naročnik revizije skupine vključi povezane organizacije, ki jih takšna organizacija neposredno ali posredno obvladuje, ter vse druge sestavne dele, pri katerih se izvaja revizijsko delo.

Glejte tudi odstavek Z400.22.

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 bistvene, da bi razumna in dobro obveščena tretja oseba ob presoji vseh posebnih dejstev in okoliščin lahko sklepala, da je bila ogrožena neoporečnost, nepristranskost ali poklicna nezaupljivost podjetja ali člana skupine za revizijo ali posel dajanja zagotovil.

Kot je določeno v odstavkih 400.5 in 900.4, sklicevanje na posameznika ali na podjetje, ki je neodvisno, pomeni, da posameznik ali podjetje ravna v skladu z delom 4A in delom 4B, kot je primerno.

Neposredni finančni delež (*Direct financial interest*)

Finančni delež, ki:

- a) ga ima v neposredni lasti in ga obvladuje posameznik ali organizacija (tudi delež, ki ga na podlagi diskrecijske pravice upravljajo drugi);
- b) prinaša koristi iz lastništva s kolektivno naložbeno shemo, z zapuščinskim ali skrbniškim skladom ali drugimi posredniki, ki jih posameznik ali organizacija obvladuje ali lahko vpliva na njihove naložbene odločitve.

Neposredni posel (<i>Direct engagement</i>) Posel dajanja zagotovil, pri katerem računovodski strokovnjak v javni praksi izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo na podlagi primernih sodil in predstavi pridobljene informacije o obravnavani zadevi kot del poročila o zagotovitvi ali kot njegovo priložo. Pri neposrednem poslu računovodski strokovnjak v svojem sklepu obravnava poročani izid merjenja ali ovrednotenja osnovne obravnavane zadeve glede na sodila.
Nevarnost (<i>Threats</i>) <i>Ta izraz je opisan v odstavku 120.6 G3 in vključuje naslednje kategorije:</i> <i>koristoljubje</i> 120.6. G3(a), <i>pregledovanje lastnega dela</i> 120.6. G3(b), <i>zagovarjanje</i> 120.6. G3(c), <i>domačnost</i> 120.6. G3(d), <i>ustrahovanje</i> 120.6. G3(e).
Ocenjevalec kakovosti posla (<i>Engagement quality reviewer</i>) Partner, drug posameznik v podjetju ali zunanji posameznik, ki ga podjetje imenuje za izvedbo ocenjevanja kakovosti posla.
Ocenjevanje kakovosti posla (<i>Engagement quality review</i>) Nepriistransko ovrednotenje bistvenih presoj, ki jih je podala delovna skupina za posel, in sklepov, sprejetih na njihovi podlagi. Opravi ga pregledovalec kakovosti posla, zaključi pa se na datum poročila o poslu ali pred njim.
Oglaševanje (<i>Advertising</i>) Seznanjanje javnosti s storitvami ali usposobljenostjo računovodskih strokovnjakov v javni praksi zaradi pridobivanja poslov.
Obdobje aktivnega delovanja (<i>Time on period</i>) <i>Ta izraz je opisan v odstavku Z540.5.</i>
Obdobje posla – revizijski posli in posli preiskovanja (<i>Engagement period - Audit and Review Engagements</i>) Obdobje opravljanja posla se začne, ko revizijska skupina začne opravljati revizijo. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano revizijsko poročilo. Kadar se posel ponavlja, se konča, ko je poslano

sporočilo katere koli stranke, da je strokovno razmerje končano ali da je končno revizijsko poročilo izdano.
Obdobje posla – posli dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja (<i>Engagement period – Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements</i>) Obdobje opravljanja posla se začne, kadar skupina za posel dajanja zagotovil začne opravljati storitve dajanja zagotovil v zvezi z določenim poslom. Obdobje opravljanja posla se konča, ko je izdano poročilo o dajanju zagotovil. Če se posel ponavlja, se obdobje konča z uradnim obvestilom ene ali druge strani, da je poslovno razmerje končano, pri čemer se upošteva poznejši datum, ali pa z izdanim končnim poročilom o dajanju zagotovil.
Obdobje mirovanja (<i>Cooling-off period</i>) <i>Ta izraz je opisan v odstavku Z540.5 za namene odstavkov od Z540.11 do Z540.19.</i>
Organizacija, s katero se javno trguje (<i>Publicly traded entity</i>) Organizacija, ki izdaja prenosljive finančne instrumente, s katerimi se trguje prek javno dostopnega tržnega mehanizma, vključno z uvrstitvijo na borzo. <i>Primer organizacije, s katero se javno trguje, je kotirajoča organizacija, kot jo opredeljujejo veljavni zakoni ali drugi predpisi o vrednostnih papirjih.</i>
Odgovorna stranka (<i>Responsible party</i>) Pri poslu dajanja zagotovil je to stranka, odgovorna za osnovno obravnavano zadevo.
Osnovna obravnavana zadeva (<i>Underlying subject matter</i>) Pojav, ki se meri ali ovrednoti z uporabo sodil.
Ožja družina (<i>Close family</i>) Eden od staršev, otrok ali sorodnik, ki ni član najožje družine.

Partner, zadolžen za posel (<i>Engagement partner</i>) Partner ali druga oseba v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, izdano v imenu podjetja, in ima, kadar je to zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa.
Partner, zadolžen za revizijo skupine (<i>Group engagement partner</i>) Partner, zadolžen za revizijo skupine.
Podjetje (<i>Firm</i>) a) Samostojni podjetnik, osebna družba ali kapitalska družba računovodskih strokovnjakov; b) organizacija, ki prek lastništva, poslovanja ali drugih sredstev obvladuje take stranke; c) organizacija, ki jo take stranke obvladujejo preko lastništva, poslovanja ali drugih sredstev. <i>Odstavka 400.4 in 900.3 pojasnjujeta, kako se beseda »podjetje« uporablja za obravnavanje odgovornosti računovodskega strokovnjaka in podjetij za ravnanje v skladu z delom 4A in 4B.</i>
Podjetje revizorja sestavnega dela (<i>Component auditor firm</i>) Podjetje, ki izvaja revizijsko delo, povezano s sestavnim delom za namene revizije skupine.
Podjetje revizorja skupine (<i>Group auditor firm</i>) Podjetje, ki izrazi mnenje o računovodskih izkazih skupine.
Podjetje v mreži (<i>Network firm</i>) Podjetje ali organizacija, ki je del mreže. <i>Za nadaljnje informacije glejte odstavke od 400.50 G1 do 400.54 G1.</i>
Podružnica (<i>Office</i>) Ločena podskupina, organizirana bodisi območno bodisi področno.
Pogojni honorar (<i>Contingent fee</i>) Honorar, izračunan na vnaprej določeni osnovi glede na izid posla ali opravljenih storitev podjetja. Honorar, ki ga določi sodišče ali drug javni organ, ni pogojni honorar.

Posel dajanja zagotovil (*Assurance engagement*)

Posel, pri katerem je cilj računovodskega strokovnjaka v javni praksi pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da bi lahko izrazil sklep, namenjen zvišanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna stranka, v informacije o obravnavani zadevi.

MSUK 3000 (prenovljen) opisuje elemente in cilje posla dajanja zagotovil, ki se izvaja v skladu s tem standardom, okvir dajanja zagotovil pa vsebuje splošen opis poslov dajanja zagotovil, za katere veljajo Mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSPP), Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil (MSZ).

V delu 4B izraz »posel dajanja zagotovil« obravnava posle dajanja zagotovil, ki niso revizijski posli ali posli preiskovanja.

Posel preiskovanja (*Review engagement*)

Posel dajanja zagotovil, opravljen v skladu z Mednarodnimi standardi 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 s kolektivno naložbeno shemo, z zapuščinskim ali skrbniškim skladom ali z drugimi posredniki, ki jih posameznik ali organizacija ne obvladuje ali ne more vplivati na njihove naložbene odločitve.

Potrditveni posel (*Attestation engagement*)

Posel dajanja zagotovil, pri katerem stranka, ki ni računovodski strokovnjak v javni praksi, v skladu s sodili izmeri ali ovrednoti osnovno obravnavano zadevo.

Stranka, ki ni računovodski strokovnjak, pogosto tudi predstavi pridobljene informacije o obravnavani zadevi v poročilu ali izjavi. V nekaterih primerih pa lahko informacije o obravnavani zadevi predstavi računovodski strokovnjak v poročilu o zagotovitvi. Pri potrditvenem poslu računovodski strokovnjak v sklepu obravnava, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Sklep računovodskega strokovnjaka je lahko izražen v smislu:

- (i) osnovne obravnavane zadeve in primernih sodil,
- (ii) informacij o obravnavani zadevi in primernih sodil,
- (iii) izjave, ki jo je dala ustrezna stranka.

Povezana organizacija (*Related entity*)

Organizacija, ki je z naročnikom v katerem koli od naslednjih razmerij:

- a) organizacija, ki neposredno ali posredno obvladuje naročnika, če je naročnik za tako organizacijo pomemben;
- b) organizacija, ki ima neposreden finančni delež pri naročniku, če taka organizacija bistveno vpliva na naročnika in je delež pri naročniku zanjo pomemben;
- c) organizacija, ki jo naročnik neposredno ali posredno obvladuje;
- d) organizacija, v kateri ima naročnik ali z naročnikom povezana organizacija iz točke c) neposreden finančni delež, ki bistveno vpliva na takšno organizacijo, delež pa je za naročnika in z njim povezano organizacijo iz točke c) pomemben;
- e) organizacija, ki se obvladuje skupaj z naročnikom (»sestrska organizacija«), če sta tako sestrská organizacija kot naročnik pomembna za organizacijo, ki obvladuje oba.

Predhodni računovodski strokovnjak (*Predecessor accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki je bil nedavno imenovan za revizijo ali je opravljal računovodske, davčne, svetovalne ali podobe strokovne storitve za naročnika, ki ni imel računovodskega strokovnjaka.

Predlagani računovodski strokovnjak (*Proposed accountant*)

Računovodski strokovnjak v javni praksi, ki razmišlja o sprejemu imenovanja za revizijo ali posla za opravljanje računovodskih, davčnih, svetovalnih ali podobnih strokovnih storitev za morebitnega naročnika (ali v nekaterih primerih obstoječega naročnika).

Preudarna in dobro obveščena tretja oseba, test preudarne in dobro obveščene tretje osebe (*Reasonable and informed third party, Reasonable and informed third party test*)

Test preudarne in dobro obveščene tretje osebe zahteva premislek računovodskega strokovnjaka o tem, ali bi druga stranka verjetno sprejela iste sklepe. Tak premislek upošteva vidik preudarne in dobro obveščene tretje osebe, ki pretehta vsa ustrezna dejstva in okoliščine, ki jih računovodski strokovnjak pozna ali bi lahko razumno pričakovali, da jih pozna, ko so sklepi sprejeti. Ni nujno, da je preudarna in dobro obveščena tretja oseba računovodski strokovnjak, vendar pa bi imela primerno znanje in izkušnje za razumevanje in ovrednotenje ustreznosti sklepov računovodskega strokovnjaka na nepristranski način.

Ta dva izraza sta opisana v odstavku 120.5 G9.

Primeren posel dajanja zagotovil (<i>Eligible assurance engagement</i>) <i>Ta izraz je opisan v odstavku 990.2 za namene razdelka 900.</i>
Primeren revizijski posel (<i>Eligible audit engagement</i>) <i>Ta izraz je opisan v odstavku 800.2 za namene razdelka 800.</i>
Primeren ocenjevalec (<i>Appropriate reviewer</i>) <i>Primeren ocenjevalec je strokovnjak s potrebnim znanjem, veščinami, izkušnjami in pooblastilom, da nepristransko pregleduje opravljeno ustrezno delo ali storitve. Tak posameznik bi bil lahko računovodski strokovnjak.</i> <i>Ta izraz je opisan v odstavku 300.8 G4.</i>
Pristojni za upravljanje (<i>Those charged with governance</i>) Oseba/osebe ali organizacija/organizacije (na primer skrbnik podjetja), katerih naloga je nadziranje strateškega usmerjanja organizacije in obveznosti, povezanih z njeno odgovornostjo. To vključuje tudi nadziranje postopka računovodskega poročanja. V nekaterih organizacijah v nekaterih pravnih ureditvah pristojni za upravljanje lahko vključujejo poslovodno osebje, na primer izvršne člane upravljalkega organa za organizacije v zasebnem ali javnem sektorju ali lastnika direktorja.
Računovodske informacije iz preteklosti (<i>Historical financial information</i>) Informacije finančne vrste v zvezi z določeno organizacijo, ki izhajajo predvsem iz njene računovodske ureditve, in sicer o poslovnih dogodkih v preteklih obdobjih ali o gospodarskih razmerah ali okoliščinah v določenem času v preteklosti.
Računovodski izkazi (<i>Financial statements</i>) 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. <i>Izraz se ne nanaša na posebne sestavine, konte ali postavke računovodskega izkaza.</i>

Računovodski izkazi skupine (*Group financial statements*)

Računovodski izkazi, ki vključujejo finančne informacije več kot ene organizacije ali poslovne enote prek postopka konsolidacije.

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 posamezni organizaciji so to računovodski izkazi te organizacije. Pri uskupinjenih računovodskih izkazih, imenovanih tudi računovodski izkazi skupine, pa so to uskupinjeni računovodski izkazi.

Računovodski strokovnjak (*Existing accountant*)

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

Računovodski strokovnjak (*Professional accountant*)

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

V 1. delu se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na posamezne računovodske strokovnjake v gospodarstvu in na računovodske strokovnjake v javni praksi in njihova podjetja.

V 2. delu se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na računovodske strokovnjake v gospodarstvu.

V 3. delu, v delih 4A in 4B, se izraz »računovodski strokovnjak« nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi in njihova podjetja.

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

Računovodski strokovnjak, ki dela na področjih, kot so na primer trgovina, industrija, storitve, javni sektor, izobraževanje, neprofitni sektor, regulativni ali strokovni organi, ki je lahko zaposleni, pogodbeni izvajalec, partner ali je izvršilni ali neizvršilni organ, lastnik direktor ali prostovoljec.

Računovodski strokovnjak v javni praksi (*Professional accountant in public practice*)

Računovodski strokovnjak ne glede na področno razvrstitev (na primer revizijske storitve, davčne storitve ali svetovanje) v podjetju, ki opravlja strokovne storitve.

Izraz se uporablja tudi za podjetje računovodskih strokovnjakov v javni praksi.

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (računovodski strokovnjaki v gospodarstvu) – Non-compliance with laws and regulations

(Professional Accountants in Business)

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (»neskladno ravnanje«) obsega dejanja opustitve ali namerne ali nenamerne izvedbe naročila, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi, ki jih zagrešijo:

- (a) organizacija zaposlitve računovodskega strokovnjaka,
- (b) pristojni za upravljanje v organizaciji zaposlitve,
- (c) poslovodstvo v organizaciji zaposlitve,
- (d) drugi posamezniki, ki delajo za organizacijo zaposlitve ali v skladu z njenimi usmeritvami,
- (e) ta izraz je opisan v odstavku 260.5 G1.

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi

(računovodski strokovnjaki v javni praksi) – Non-compliance with laws and regulations (Professional Accountants in Public Practice)

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi (»neskladno ravnanje«), obsega dejanja opustitve ali namerne ali nenamerne izvedbe naročila, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi, ki ga zagrešijo:

- (a) naročnik,
- (b) pristojni za upravljanje pri naročniku,
- (c) poslovodstvo naročnika,
- (d) drugi posamezniki, ki delajo za naročnika ali v skladu z njegovimi usmeritvami.

Ta izraz je opisan v odstavku 360.5 G1.

Revizija (*Audit*)

V delu 4A se izraz »revizija« enakovredno nanaša na »preiskovanje«.

Revizija skupine (*Group audit*)

Revizija računovodskih izkazov skupine.
Revizijsko poročilo (<i>Audit report</i>) <i>V delu 4A se izraz »revizijsko poročilo« enakovredno nanaša na poročilo o preiskovanju.</i>
Revizijska skupina (<i>Audit team</i>) a) Vsi člani delovne skupine za revizijski posel; b) vsi drugi v podjetju ali tisti, ki jih vključijo podjetje, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizijskega posla, vključno s tistimi, ki: i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel, ali izvajajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim v povezavi z opravljanjem revizijskega posla, vključno s tistimi na vseh naslednjih višjih ravneh nad partnerjem, zadolženim za posel, vse do posameznika, ki je v podjetju višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali enakovreden); ii) svetujejo v zvezi s tehničnimi ali panožno specifičnimi vprašanji, transakcijami ali dogodki, povezanimi s poslom; iii) za posel izvajajo ocenjevanje kakovosti poslov ali preiskavo v skladu s ciljem ocenjevanja kakovosti posla; (c) vsi tisti v podjetju v mreži, ki lahko vplivajo na izid revizijskega posla. <i>V delu 4A se izraz »revizijska skupina« uporablja tudi za skupino za posel preiskovanja. Pri reviziji skupine glejte opredelitev delovne skupine za revizijo skupine.</i>
Revizijski posel (<i>Audit engagement</i>) 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 resnični in pošten prikaz) v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, kot je na primer posel, opravljen v skladu z <i>Mednarodnimi standardi revidiranja</i>. To vključuje obvezno revizijo, ki jo zahteva zakonodaja ali drug predpis. <i>V delu 4A se izraz »revizijski posel« enakovredno nanaša tudi na posel preiskovanja.</i>
Sestavni del (<i>Component</i>) Organizacija, poslovna enota, funkcija ali poslovna dejavnost oziroma njihova kombinacija, ki jo določi revizor skupine za načrtovanje in izvajanje revizijskih postopkov pri reviziji skupine.

Skupina (Group)

Poročevalska organizacija, za katero se pripravljajo računovodski izkazi skupine.

Skupina za posel dajanja zagotovil (Assurance team)

- a) Vsi člani delovne skupine za posel dajanja zagotovil;
- b) vsi drugi v podjetju ali tisti, ki jih vključi podjetje, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla dajanja zagotovil, vključno s tistimi, ki:
 - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel dajanja zagotovil, ali ki opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim v povezavi z opravljanjem posla dajanja zagotovil;
 - ii) za posel dajanja zagotovil svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
 - iii) izvajajo ocenjevanje kakovosti poslov ali preiskavo v skladu s ciljem ocenjevanja kakovosti posla za posel.

Skupina za posel preiskovanja (Review team)

- a) Vsi člani delovne skupine za posel preiskovanja in
- b) vsi drugi v podjetju ali tisti, ki jih vključi podjetje, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla preiskovanja, vključno s tistimi, ki:
 - i) dajejo priporočila za nagrajevanje partnerja, zadolženega za posel, ali ki opravljajo neposreden kontrolni, poslovodski ali drugačen nadzor nad njim, v povezavi z opravljanjem posla preiskovanja, vključno s tistimi na vseh naslednjih višjih ravneh nad partnerjem, zadolženim za posel, vse do osebe, ki je v podjetju višji ali poslovodni partner (glavni izvršni direktor ali enakovreden);
 - ii) za posel preiskovanja svetujejo v zvezi s posebnimi strokovnimi ali panožnimi vprašanji, posli ali dogodki;
 - iii) izvajajo ocenjevanje kakovosti posla in preiskavo v skladu s ciljem ocenjevanja kakovosti posla za posel;
- c) vsi drugi posamezniki v podjetju v mreži, ki lahko neposredno vplivajo na izid posla preiskovanja.

Smeti (May)

Ta izraz se v kodeksu uporablja za označevanje dovoljenja za posebno dejavnost v določenih okoliščinah, vključno z izjemo od zahteve. Izraz smeti se ne uporablja za označevanje možnosti.

Sodila (Criteria)

Pri poslu dajanja zagotovil so merila, ki se uporabljajo za merjenje ali ovrednotenje osnovne obravnavane zadeve. »Veljavna sodila« so sodila, ki se uporabljajo za določen posel.

Spodbuda (*Inducement*)

Spodbuda je predmet, situacija ali ukrep, ki se uporabi kot sredstvo za vplivanje na obnašanje drugega posameznika, vendar pa ne nujno zaradi neprimernega vplivanja na obnašanje tega posameznika.

Spodbude lahko obsegajo manjša dejanja gostoljubja med računovodskim strokovnjakom in sedanjimi ali morebitnimi naročniki ter dejanja, katerih posledica je ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Spodbuda ima lahko številne različne oblike, na primer:

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

Sprejemljiva raven (*Acceptable level*)

Raven, na kateri bi računovodski strokovnjak, ki uporabi test razumne in dobro obveščene tretje osebe, lahko sklepal, da ravna v skladu s temeljnimi načeli.

Strokovna dejavnost (*Professional activity*)

Dejavnost, ki zahteva računovodenje ali povezane veščine, ki jih opravlja računovodski strokovnjak, vključno z računovodstvom, revidiranjem, davčnim, poslovnim svetovanjem in finančnim upravljanjem.

Strokovna presoja (*Professional judgement*)

Strokovna presoja vključuje uporabo ustreznega usposabljanja, strokovnega znanja, veščin in izkušenj, ki so sorazmerni z dejstvi in okoliščinami, ki upoštevajo vrsto in obseg posameznih strokovnih dejavnosti ter interese in vključena razmerja.

Ta izraz je opisan v odstavku 120.5 G4.

Strokovne storitve (*Professional services*)

Strokovne dejavnosti, ki se opravljajo za naročnike.

Subjekt javnega interesa (*Public interest entity*)

Za potrebe dela 4A je organizacija subjekt javnega interesa, če spada v katero koli od naslednjih kategorij:

- (a) organizacija, s katero se javno trguje;
- (b) organizacija, katere ena glavnih funkcij je zbiranje vlog od javnosti;
- (c) organizacija, katere ena glavnih funkcij je zagotavljanje zavarovanja javnosti; ali
- (d) organizacija, ki jo zakon, drug predpis ali strokovni standardi določajo kot takšno, da izpolni namen, opisan v odstavku 400.15.

Kot je opisano v odstavkih 400.23 G1 in 400.23 G2, kodeks omogoča, da se kategorije izrecneje opredelijo ali dopolnijo.

Temeljna načela (*Fundamental principles*)

Ta izraz je opisan v odstavku 110.1 G1. Vsako izmed temeljnih načel je opisan v naslednjih odstavkih:

neoporečnost	Z111.1,
nepristranskost	Z112.1,
strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost	Z113.1,
zaupnost	od Z114.1 do Z114.3,
poklicu primerno obnašanje	Z115.1.

Varovala (*Safeguards*)

Varovala so ukrepi, ki jih računovodski strokovnjak uporabi posamično ali v kombinaciji, da učinkovito zmanjša nevarnosti za ravnanje v skladu s temeljnimi načeli na sprejemljivo raven. Ta izraz je opisan v odstavku 120.10 G2.

Velika škoda (*Substantial harm*)

Ta izraz je opisan v odstavkih 260.5 G3 in 360.5 G3.

Višji računovodski strokovnjak v gospodarstvu (*Senior professional accountant in business*)

Višji računovodski strokovnjaki v gospodarstvu so člani upravnega odbora, člani uprave ali višji zaposleni, ki lahko bistveno vplivajo na odločitve ali jih sprejemajo v zvezi s pridobivanjem, razporejanjem in obvladovanjem človeških, finančnih, tehnoloških, fizičnih in neopredmetenih virov organizacije zaposlitve.

Ta izraz je opisan v odstavku 260.11 G1.

Zaupna informacija (*Confidential information*)

Vsaka informacija, podatek ali drugo gradivo, ne glede na obliko ali nosilec (vključno s pisno, elektronsko, vizualno ali ustno obliko), ki ni javno dostopno.

Zunanji veščak (*External expert*)

Posameznik (ki ni partner ali član strokovnega osebja podjetja ali podjetja v mreži, vključno z začasnim osebjem) ali organizacija, ki ima veščine, znanje in izkušnje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega/katere delo uporabi računovodski strokovnjak kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih dokazov.

Angleško-slovenski slovarček

Acceptable level – sprejemljiva raven

Advertising – oglaševanje

Assurance client – naročnik posla dajanja zagotovil

Appropriate reviewer – primeren ocenjevalec

Assurance engagement – posel dajanja zagotovil

Assurance team – skupina za posel dajanja zagotovil

Attestation engagement – potrditveni posel

Audit – revizija

Audit client – naročnik revizije

Audit engagement – revizijski posel

Audit report – revizijsko poročilo

Audit team – revizijska skupina

Close family – ožja družina

Component – sestavni del

Component audit client – naročnik revizije sestavnega dela

Component auditor firm – podjetje revizorja sestavnega dela

Conceptual framework – konceptualni okvir

Confidential information – zaupne informacije

Contingent fee – pogojni honorar

Cooling off period – obdobje mirovanja

Criteria – sodila

Direct engagement – neposredni posel

Direct financial interest – neposredna finančna udeležba

Director or officer – član upravnega odbora ali uprave

Eligible assurance engagement – primeren posel dajanja zagotovil

Eligible audit engagement – primeren revizijski posel

Engagement partner – partner, zadolžen za posel

Engagement period – obdobje posla

Engagement quality review – ocenjevanje kakovosti posla

Engagement quality reviewer – ocenjevalec kakovosti posla

Engagement team – delovna skupina za posel

Existing accountant – obstoječi računovodski strokovnjak

External expert – zunanji veščak

Financial interest – finančni delež

Financial statements – računovodski izkazi

Financial statements on which the firm will express an opinion – računovodski izkazi, o katerih bo podjetje izrazilo mnenje

Firm – podjetje

Fundamental principles – temeljna načela

Group – skupina

Group audit – revizija skupine

Group audit client – naročnik revizije skupine

Group auditor – revizor skupine

Group auditor firm – podjetje revizorja skupine

Group audit team – delovna skupina za revizijo skupine

Group engagement partner – partner, zadolžen za revizijo skupine

Group financial statements – računovodski izkazi skupine

Historical financial information – računovodske informacije iz preteklosti

Immediate family – najožja družina

Independence – neodvisnost

Indirect financial interest – posredna finančna udeležba

Inducement – spodbuda

Key audit partner – ključni revizijski partner

Listed entity – kotirajoča organizacija

May – smeti

Might – bi lahko, morda

Network – mreža

Network firm – podjetje v mreži

Non-compliance with laws and regulations – ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi

Office – podružnica

Predecessor accountant – predhodni računovodski strokovnjak

Professional accountant – računovodski strokovnjak

Professional accountant in business – računovodski strokovnjak v gospodarstvu

Professional accountant in public practice – računovodski strokovnjak v javni praksi

Professional activity – strokovna naloga

Professional judgement – strokovna presoja

KODEKS

Professional services – strokovne storitve

Proposed accountant – predlagani računovodski strokovnjak

Public interest entity – subjekt javnega interesa

Public traded entity – organizacija, s katero se javno trguje

Reasonable and informed third party – preudarna in dobro obveščena tretja oseba

Related entity – povezana organizacija

Responsible party – odgovorna stranka

Review client – naročnik posla preiskovanja

Review engagement – posel preiskovanja

Review team – skupina za posel preiskovanja

Safeguards – varovala

Senior professional accountant in business – višji računovodski strokovnjak v gospodarstvu

Special purpose financial statements – računovodski izkazi za poseben namen

Subject matter information – informacije o obravnavani zadevi

Substantial harm – velika škoda

Those charged with governance – pristojni za upravljanje

Time on period – obdobje aktivnega delovanja

Underlying subject matter – osnovna obravnavana zadeva

SEZNAM KRAJŠAV IN STANDARDOV, NA KATERE SE SKLICUJE KODEKS

SEZNAM KRAJŠAV

Krajšava	Celoten naslov
Okvir za posle dajanja zagotovil	Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil
CoCo	Sodila odbora za kontroliranje kanadskega inštituta pooblaščenih revizorjev
COSO	Odbor sponzorskih organizacij Treadwayeve komisije
IAASB	Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil
IESBA	Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake
IFAC	Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov
IFEA	Mednarodna fundacija za etiko in revizijo
ISAs	Mednarodni standardi revidiranja
ISAEs	Mednarodni standardi za posle dajanja zagotovil
ISQMs	Mednarodni standardi upravljanja kakovosti
ISREs	Mednarodni standardi poslov preiskovanja

KODEKS

SEZNAM STANDARDOV, NA KATERE SE SKLICUJE KODEKS

Standard	Celoten naslov
MSR 220 (prenovljen)	Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov
MSR 320	Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije
MSR 600 (prenovljen)	Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)
MSR 610 (prenovljen 2013)	Uporaba dela notranjih revizorjev
MSR 620	Uporaba dela revizorjevega veščaka
MZS 3000 (prenovljen)	Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti
MSUK 1	Upravljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ali druge posle dajanja zagotovil ali sorodnih storitev
MSUK 2	Ocenjevanje kakovosti poslov
MSP 2400 (prenovljen)	Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti

DATUM VELJAVNOSTI

Kodeks velja, razen naslednjih sprememb, ki imajo različne datume uveljavitve.

- Spremembe opredelitve subjekta javnega interesa (PIE) in povezanih določb kodeksa, kot so bile objavljene na spletni strani IESBA aprila 2022: veljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje.
- Določbe, povezane s tehnologijo, kot so bile objavljene na spletni strani IESBA aprila 2023:
 - spremembe v delih od 1 do 3 bodo veljale od 15. decembra 2024;
 - spremembe v delu 4A bodo veljale za revizije in preiskave računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje;
 - usklajevalne in posledične spremembe v delu 4B v zvezi s posli dajanja zagotovil, ki zajemajo osnovne obravnavane zadeve v danem obdobju, bodo veljale za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2024 ali pozneje; v nasprotnem primeru bodo te spremembe veljale od 15. decembra 2024.

Predčasna uporaba je dovoljena.

SPREMEMBE KODEKSA – DAVČNO NAČRTOVANJE IN SORODNE STORITVE

VSEBINA

Razdelek 280

Razdelek 380

POSLEDIČNE SPREMEMBE

Razdelek 321

2. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V GOSPODARSTVU

[Razdelek 280 bo dodan po odstavku 270.4 G1.]

RAZDELEK 280

DEJAVNOSTI DAVČNEGA NAČRTOVANJA

UVOD

- 280.1 Računovodski strokovnjaki so dolžni upoštevati temeljna načela in uporabljati konceptualni okvir, opisan v razdelku 120, za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavo nevarnosti.
- 280.2 Izvajanje dejavnosti davčnega načrtovanja lahko povzroči nevarnosti, povezane s koristoljubjem, pregledovanjem lastnega dela, zagovarjanjem ali ustrahovanjem, kar lahko vpliva na skladnost s temeljnimi načeli.
- 280.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo, ki se nanaša na uporabo konceptualnega okvira pri izvajanju dejavnosti davčnega načrtovanja. Prav tako ta razdelek zahteva, da računovodski strokovnjak pri izvajanju takšnih dejavnosti upošteva veljavne davčne zakone in predpise.

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

Vloga računovodskih strokovnjakov v javnem interesu v zvezi z dejavnostmi davčnega načrtovanja

- 280.4 G1 Računovodski strokovnjaki imajo pri davčnem načrtovanju pomembno vlogo, saj s svojim poglobljenim znanjem in izkušnjami pomagajo organizacijam zaposlitve pri uresničevanju njihovih ciljev davčnega načrtovanja ob upoštevanju davčnih zakonov in predpisov. S tem računovodski strokovnjaki prispevajo k učinkovitejšemu in uspešnejšemu delovanju davčnega sistema v pravni ureditvi, kar je v javnem interesu.
- 280.4 G2 Organizacije zaposlitve imajo pravico organizirati svoje zadeve za namene davčnega načrtovanja. Čeprav obstajajo različni načini za doseg te ciljev, pa imajo organizacije zaposlitve odgovornost plačevati davke v skladu z veljavnimi davčnimi zakoni in predpisi. V tem kontekstu je vloga računovodskih strokovnjakov uporaba poglobljenega znanja in izkušenj za pomoč organizacijam zaposlitve pri doseganju ciljev davčnega načrtovanja in izpolnjevanju davčnih obveznosti. Vendar pa je pri zagotavljanju takšne pomoči možna uporaba dogovorov za zmanjševanje davčne obveznosti, ki, čeprav niso prepovedane z davčnimi zakoni in predpisi, lahko ustvarijo nevarnost za skladnosti s temeljnimi načeli.

280.4 G3 Odločitev, ali ureditev davčnega načrtovanja izpolnjuje zahteve veljavnih davčnih zakonov in predpisov, je na koncu v pristojnosti razsodišča, sodišča ali drugega ustreznega sodnega organa.

Opis dejavnosti davčnega načrtovanja

280.5 G1 Dejavnosti davčnega načrtovanja so svetovalne dejavnosti, namenjene pomoči organizaciji zaposlitve pri načrtovanju ali oblikovanju njenih zadev na davčno učinkovite načine.

280.5 G2 Dejavnosti davčnega načrtovanja zajemajo širok nabor tem ali področij. Primeri takšnih dejavnosti vključujejo:

- svetovanje poslovodstvu glede strukturiranja mednarodnih poslov organizacije zaposlitve za zmanjšanje skupnih davčnih obveznosti;
- svetovanje glede strukturiranja dogovorov o transfernih cenah ob upoštevanju davčnih smernic za transferne cene;
- svetovanje poslovodstvu o učinkoviti uporabi izgub na davčno učinkovit način za organizacijo zaposlitve;
- svetovanje organizaciji zaposlitve glede strukturiranja strategije razdelitve kapitala na davčno učinkovit način;
- svetovanje poslovodstvu o oblikovanju strategije nagrajevanja višjih vodilnih delavcev organizacije zaposlitve za optimizacijo davčnih koristi za organizacijo zaposlitve;
- svetovanje nepridobitni organizaciji zaposlitve o tem, kako strukturirati poslovanje, da ne bi izgubila statusa nepridobitne organizacije;
- svetovanje poslovodstvu o strukturiranju naložb organizacije zaposlitve za izkoriščanje davčnih spodbud, ki jih ponujajo pravne ureditve ali lokalna oblast.

280.5 G3 Dejavnosti davčnega načrtovanja ne vključujejo dejavnosti, ki se običajno obravnavajo kot izpolnjevanje davčnih obveznosti ali priprava davčnih obračunov, kar pomeni dejavnosti, s katerimi se organizaciji zaposlitve pomaga izpolnjevati obveznosti za oddajanje, poročanje, plačilo in druge obveznosti v skladu z davčnimi zakoni in drugimi predpisi. Če pa davčna dejavnost zajema tako davčno načrtovanje kot izpolnjevanje davčnih obveznosti, se del, ki se nanaša na davčno načrtovanje, obravnava v tem razdelku.

280.5.G4 Ta razdelek se uporablja ne glede vrsto organizacije zaposlitve, vključno s tem, ali je subjekt javnega interesa.

Povezane dejavnosti

280.6 G1 Obstajajo lahko okoliščine, v katerih je računovodski strokovnjak vključen v izvajanje povezane dejavnosti za organizacijo zaposlitve, ki temelji na ureditvi davčnega načrtovanja, ki ga je razvijal ponudnik, ali je s tem povezana. V takih primerih se določbe tega razdelka uporabljajo za osnovno ureditev davčnega načrtovanja.

280.6 G2 Primeri povezanih dejavnosti vključujejo:

- pomoč organizaciji zaposlitve pri reševanju spora z davčnim organom glede ureditve davčnega načrtovanja;
- zastopanje organizacije zaposlitve v upravnih ali sodnih postopkih glede ureditve davčnega načrtovanja;
- izvajanje davčnega načrta za organizacijo zaposlitve;
- svetovanje organizaciji zaposlitve pri prevzemu podjetja, pri čemer vrednotenje

temelji na ureditvi davčnega načrtovanja, vzpostavljeni pri ciljnem podjetju.

Ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi

280.7 G1 Ta razdelek ne obravnava davčne utaje, ki je nezakonita.

Zakoni in drugi predpisi proti izogibanju davkom

Z280.8 Kadar obstajajo zakoni ali drugi predpisi, vključno s tistimi, ki se lahko imenujejo pravila proti izogibanju davkom, ki omejujejo ali prepovedujejo določene dogovore o davčnem načrtovanju, mora računovodski strokovnjak razumeti te zakone in druge predpise ter svetovati organizaciji zaposlitve, da jih upošteva pri izvajanju davčnega načrtovanja.

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi

280.8 G1 Če med opravljanjem dejavnosti davčnega načrtovanja računovodski strokovnjak ugotovi davčno utajo ali sum davčne utaje ali drugo ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, v organizaciji zaposlitve, poslovodstvu, pri pristojnih za upravljanje ali drugih posameznikih, ki delajo za organizacijo zaposlitve ali v skladu z njenimi usmeritvami, se uporabljajo zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 260.

Odgovornosti poslovodstva in pristojnih za upravljanje v organizaciji zaposlitve

280.9 G1 V zvezi z davčnim načrtovanjem ima poslovodstvo pod nadzorom pristojnih za upravljanje številne odgovornosti, ki vključujejo:

- zagotavljanje, da so davčne zadeve organizacije zaposlitve v skladu z veljavnimi davčnimi zakoni in drugimi predpisi;
- vodenje vseh knjig in evidenc ter izvajanje sistemov notranjega kontroliranja, ki organizaciji zaposlitve omogočajo izpolnjevanje davčnih obveznosti;
- vključitev večšakov za svetovanje o pomembnih vidikih ureditve davčnega načrtovanja;
- odločanje, ali sprejeti in uresničiti priporočila ali nasvete računovodskega strokovnjaka glede ureditve davčnega načrtovanja;
- pooblastitev za pravočasno oddajo davčnih obračunov organizacije zaposlitve in urejanje odnosov z ustreznimi davčnimi organi;
- razkrivanje podatkov ustreznim davčnim organom, kot se morda zahteva za utemeljitev davčnega položaja, vključno s podrobnostmi o vseh ureditvah davčnega načrtovanja;
- ustrezno razkrivanje davčne strategije, usmeritev ali drugih zadev, povezanih z davki, v računovodskih izkazih ali drugih ustreznih javnih dokumentih v skladu z veljavnimi zahtevami za poročanje;
- zagotavljanje, da je ureditev davčnega načrtovanja organizacije zaposlitve skladna z javno razkrito davčno strategijo ali usmeritvami.

Odgovornosti vseh računovodskih strokovnjakov

Z280.10 Kot del izvajanja dejavnosti davčnega načrtovanja za organizacijo zaposlitve mora računovodski strokovnjak spoznati vrsto dejavnosti davčnega načrtovanja, vključno z:

- (a) namenom, dejstvu in okoliščinami ureditve davčnega načrtovanja;
- (b) ustreznimi zakoni in drugimi predpisi.

280.11 G1 Od računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da pri izvajanju dejavnosti davčnega načrtovanja uporablja strokovno usposobljenost in primerno skrbnost v skladu s podrazdelkom 113. Od računovodskega strokovnjaka se prav tako pričakuje, da je

radoveden in strokovno presoja v skladu z razdelkom 120, kadar preučuje specifična dejstva in okoliščine, povezane z dejavnostjo davčnega načrtovanja.

Podlaga za priporočanje ali drugačno svetovanje o ureditvi davčnega načrtovanja

- Z280.12** Računovodski strokovnjak lahko priporoča ali kako drugače svetuje glede ureditve davčnega načrtovanja za organizacijo zaposlitve, le če je ugotovil, da obstaja verodostojna podlaga v zakonih in drugih predpisih za tak dogovor.
- 280.12 G1 Ugotovitev, ali obstaja verodostojna podlaga, vključuje strokovno presojanje računovodskega strokovnjaka. Ta ugotovitev se bo razlikovala od pravne ureditve do pravne ureditve, odvisno od takrat veljavnih zakonov in drugih predpisov.
- 280.12 G2 Kadar računovodski strokovnjak ugotovi, da ureditev davčnega načrtovanja nima verodostojne podlage v zakonih in drugih predpisih, odstavke Z280.12 računovodskemu strokovnjaku ne preprečuje, da bi svojemu neposredno nadrejenemu ali drugi odgovorni osebi v organizaciji zaposlitve pojasnil utemeljitev za takšno odločitev ali svetoval o drugem možnem dogovoru z verodostojno podlago.
- 280.12 G3 Odstavek Z280.12 prav tako ne preprečuje, da bi računovodski strokovnjak pomagal organizaciji zaposlitve pri odpravi ali popravku ureditve davčnega načrtovanja brez verodostojne podlage. Takšna dejavnost se šteje za povezano dejavnost, kot je opisana v odstavkih 280.6 G1 in G2. To vključuje na primer:
- pomoč organizaciji zaposlitve pri preoblikovanju ureditve davčnega načrtovanja, da bi se s tem vzpostavila verodostojna podlaga v okviru reševanja davčnega spora;
 - strinjanje z organizacijo zaposlitve o ustreznih spremembah ureditve davčnega načrtovanja, da bi se s tem vzpostavila verodostojna podlaga v okviru zastopanja organizacije zaposlitve v upravnih ali sodnih postopkih.
- 280.12 G4 Primeri ukrepov, ki jih računovodski strokovnjak lahko sprejme za ugotovitev, ali za določeno ureditev davčnega načrtovanja obstaja verodostojna podlaga, vključujejo:
- pregled ustreznih dejstev in okoliščin, vključno z gospodarskim namenom in vsebino ureditve;
 - presojo razumnosti uporabljenih predpostavk;
 - pregled ustrezne davčne zakonodaje;
 - pregled zakonodajnih postopkov, ki pojasnjujejo namen ustrezne davčne zakonodaje;
 - pregled ustrezne literature, kot so sodne odločbe, strokovne ali panožne publikacije ter odločbe ali usmeritve davčnih organov;
 - presojo, ali je uporabljena podlaga predlagane ureditve uveljavljena praksa, ki je davčni organi niso izpodbijali;
 - presojo verjetnosti, da bi davčni organi predlagano ureditev sprejeli, če bi bila razkrita vsa pomembna dejstva in okoliščine;
 - posvetovanje s pravnimi svetovalci ali drugimi veščaki znotraj ali zunaj organizacije zaposlitve, glede tega, kakšna bi bila razumna razlaga ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
 - posvetovanje z ustreznimi davčnimi organi, kjer je to primerno.
- Z280.13** Če računovodski strokovnjak izve za okoliščine, ki bi lahko vplivale na predhodno presojo o obstoju verodostojne podlage, mora ponovno oceniti veljavnost te podlage.

Presojanje splošnega priporočila ali nasveta glede davčnega načrtovanja

- Z280.14** Poleg ugotovitve, da ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago, mora računovodski strokovnjak strokovno presoјati in upoštevati posledice za ugled, posel in širše gospodarske posledice, ki bi lahko nastale glede na to, kako bi ureditev zaznali deležniki.
- 280.14 G1 Posledice za ugled in posel se lahko nanašajo na osebne ali poslovne posledice za organizacijo zaposlitve, ali na posledice za ugled te organizacije zaposlitve in računovodske stroke zaradi dolgotrajnega spora z ustreznimi davčnimi ali drugimi organi. Posledice za organizacijo zaposlitve lahko vključujejo neugodno medijsko pozornost, stroške, globe ali kazni, izgubo časa posloводства v bistvenem obdobju ter druge morebitno neugodne učinke za organizacijo zaposlitve.
- 280.14 G2 Zavedanje širših gospodarskih posledic lahko temelji na splošnem razumevanju trenutnega gospodarskega okolja s strani računovodskega strokovnjaka ter na vplivu ureditve davčnega načrtovanja na davčno osnovo posamezne pravne ureditve ali na relativnem vplivu te ureditve na davčne osnove več pravnih ureditev, v katerih organizacija zaposlitve deluje.
- Z280.15** Če se računovodski strokovnjak po upoštevanju zadev iz odstavka Z280.14 odloči, da ureditve davčnega načrtovanja, ki ga želi organizacija zaposlitve uresničiti, ne bo priporočil ali o njej svetoval, mora o tem obvestiti poslovodstvo in po potrebi pristojne za upravljanje ter pojasniti podlago za svojo odločitev.

Ureditve davčnega načrtovanja, ki vključujejo več pravnih ureditev

- 280.16 G1 V nekaterih okoliščinah se računovodski strokovnjak lahko seznani s tem, da organizacija zaposlitve pridobiva davčno ugodnost z obračunavanjem iste transakcije v več kot eni pravni ureditvi, zlasti kadar med pravnima ureditvama ni davčnega sporazuma. V takih okoliščinah lahko organizacija zaposlitve sicer ravna v skladu z davčnimi zakoni in predpisi vsake pravne ureditve, vendar ji računovodski strokovnjak lahko svetuje, naj ustreznim davčnim organom razkrije posebna dejstva in okoliščine ter davčne ugodnosti, ki izhajajo iz transakcije v različnih pravnih ureditvah.
- 280.16 G2 Pomembni dejavniki, ki jih računovodski strokovnjak lahko upošteva pri odločitvi, ali naj takšno razkritje izvede, vključujejo:
- bistvenost davčne ugodnosti v zadevnih pravnih ureditvah;
 - zaznavanje organizacije zaposlitve s strani deležnikov, če bi bila dejstva in okoliščine deležnikom znana;
 - obstoj globalno ali nacionalno sprejetih načel ali praks glede razkritja podobnih primerov davčnim organom v zadevnih pravnih ureditvah.

Okoliščine negotovosti

- 280.17 G1 Pri presoјi, ali ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago, se računovodski strokovnjak lahko sooči z okoliščinami, ki povzročajo negotovost glede tega, ali bo predlagana ureditev davčnega načrtovanja skladna z ustreznimi davčnimi zakoni in predpisi. Taka negotovost računovodskih strokovnjakov otežuje ugotovitev, da ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago v zakonih in drugih predpisih, zato je možna nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli.
- 280.17 G2 Okoliščine, ki lahko povzročijo takšno negotovost, vključujejo:
- težave pri vzpostavitvi ustrezne dejanske podlage;
 - težave pri vzpostavitvi ustrezne podlage predpostavk;
 - nejasnosti v davčnih zakonih in predpisih ter njihovi razlagi, vključno z:
 - vrzeli v davčnih zakonih in predpisih;

- izpodbijanjem prejšnjih sodnih odločb;
- nasprotujočimi si davčnimi zakoni in predpisi v različnih pravnih ureditvah, ki vključujejo čezmejne transakcije;
- inovativnimi poslovnimi modeli, ki jih obstoječi davčni zakoni in predpisi ne urejajo;
- nedavnimi sodnimi odločbami ali stališči davčnih organov, ki vzbujajo dvom o podobnih ureditvah davčnega načrtovanja;
- zapletenostjo razlage ali uporabe davčnih zakonov in predpisov s tehničnega ali pravnega vidika;
- pomanjkanjem pravnega precedensa, odločbe ali uradnega stališča;
- nejasnost glede gospodarskega namena in vsebine ureditve davčnega načrtovanja;
- nejasnost glede končnih upravičencev ureditve davčnega načrtovanja.

Z280.18 Kadar obstaja negotovost glede tega, ali je oziroma bo ureditev davčnega načrtovanja skladna z ustreznimi davčnimi zakoni in predpisi, mora računovodski strokovnjak o tej negotovosti razpravljati s poslovodstvom in po potrebi s pristojnimi za upravljanje.

280.18 G1 Razprava ima več namenom, med drugim:

- obrazložitev presoje računovodskega strokovnjaka o tem, kako verjetno je, da bodo pristojni davčni organi zavzeli stališče, ki podpira ureditev davčnega načrtovanja, kadar obstaja nejasnost pri razlagi ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
- obravnavo vseh predpostavk, uporabljenih pri vzpostavitvi podlage, na kateri temelji svetovanje o davčnem načrtovanju;
- pridobitev dodatnih informacij od poslovodstva in po potrebi pristojnih za upravljanje, ki bi lahko znižale stopnjo negotovosti;
- razpravo o morebitnih posledicah za ugled, posel ali širših gospodarskih posledicah nadaljnjega uveljavljanja ureditve davčnega načrtovanja;
- razpravo o možnih načinih ukrepanja za zmanjšanje verjetnosti neugodnih posledic za organizacijo zaposlitve, vključno s presojanjem o razkritju ureditve davčnega načrtovanja pristojnim davčnim organom.

Možne nevarnosti, ki izhajajo iz izvajanja dejavnosti davčnega načrtovanja

280.19 G1 Izvajanje dejavnosti davčnega načrtovanja za organizacijo zaposlitve lahko povzroči nevarnost koristoljubja, nevarnost pregleda lastnega dela, nevarnost zagovarjanja ali nevarnost ustrahovanja. Na primer:

- nevarnost pregleda lastnega dela lahko nastane, če je računovodski strokovnjak nedavno opravil dejavnost vrednotenja za davčne namene za organizacijo zaposlitve, katerega rezultat se nato uporabi ali predstavlja ključni vložek v davčno načrtovanje za organizacijo zaposlitve;
- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če so možnosti poklicnega napredovanja računovodskega strokovnjaka odvisne od oblikovanja inovativne ureditve davčnega načrtovanja, pri kateri je razlaga ustreznih davčnih zakonov in predpisov nejasna;
- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če računovodski strokovnjak sodeluje v shemi nagrajevanja, na katero vpliva njegova zasnova ureditve davčnega načrtovanja;

- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če ima računovodski strokovnjak dostop do zaupnih informacij, pridobljenih v okviru sodelovanja pri oblikovanju ali pripravi davčne politike, zakonov ali drugih predpisov za državni organ in bi bile te zaupne informacije koristne pri svetovanju organizaciji glede njene ureditve davčnega načrtovanja;
- nevarnost koristoljubja in zagovarjanja lahko nastane, če računovodski strokovnjak pred davčnim organom zagovarja stališče organizacije zaposlitve v zvezi z ureditvijo davčnega načrtovanja, o katerem je predhodno svetoval, ob znakih, da ureditev morda nima verodostojne podlage v zakonih in drugih predpisih;
- nevarnost koristoljubja in ustrahovanja lahko nastane, če prevladujoči lastnik ali vodja organizacije zaposlitve bistveno vpliva na zasnovo ureditve davčnega načrtovanja na način, ki lahko vpliva na presojo računovodskega strokovnjaka glede obstoja verodostojne podlage v zakonih in drugih predpisih;
- nevarnost koristoljubja in ustrahovanja lahko nastane, če se računovodski strokovnjak sooča z možnostjo odpovedi delovnega razmerja zaradi stališča, pri katerem organizacija zaposlitve vztraja glede ureditve davčnega načrtovanja.

280.19 G2 Dejavniki, pomembni pri ovrednotenju ravni takih nevarnosti, vključujejo:

- stopnjo preglednosti v zvezi z osnovno poslovno transakcijo ali okoliščinami, tudi kadar je to primerno, z identiteto končnih upravičencev;
- ali ima ureditev davčnega načrtovanja jasen gospodarski namen in vsebino, ki izhajata iz osnovne poslovne transakcije ali okoliščin;
- vrsto in zapletenost osnovne poslovne transakcije ali okoliščin;
- zapletenost oziroma jasnost ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
- ali računovodski strokovnjak ve ali ima razloge za domnevo, da bi bila ureditev davčnega načrtovanja v nasprotju z namenom ustrezne davčne zakonodaje;
- število vključenih pravnih ureditev in vrsto njihovih davčnih sistemov;
- obseg poglobljenega znanja in izkušenj računovodskega strokovnjaka na zadevnih davčnih področjih;
- bistvenost morebitnih davčnih prihrankov;
- vrsto in bistvenost kakršnih koli spodbud, ponujenih računovodskemu strokovnjaku za razvoj ureditve;
- v kolikšni meri je računovodski strokovnjak seznanjen s tem, da ureditev davčnega načrtovanja odraža uveljavljeno prakso, ki je pristojni davčni organi niso izpodbijali;
- ali se na računovodskega strokovnjaka izvaja pritisk;
- stopnjo nujnosti pri izvajanju ureditve davčnega načrtovanja;
- ali gre za ureditev davčnega načrtovanja, ki se uporablja za več strank z malo prilagoditvami posebnim okoliščinam organizacije zaposlitve;
- organizacijsko kulturo organizacije zaposlitve.

280.19 G3 Primeri ukrepov, ki bi lahko odpravili takšne nevarnosti, vključujejo:

- svetovanje organizaciji zaposlitve, da ureditev davčnega načrtovanja oblikuje tako, da je skladen z obstoječo davčno razlago ali odločbo, ki so jo izdali pristojni davčni organi;

- pridobitev vnaprejšnje davčne odločbe (angl. advance ruling) pristojnih davčnih ali drugih organov, kadar je to mogoče;
- svetovanje poslovodstvu, naj ureditve davčnega načrtovanja / davčnega načrta ne uveljavlja.

280.19 G4 Primeri ukrepov, ki lahko delujejo kot varovala za obravnavo takšnih nevarnosti, vključujejo:

- ugotavljanje identitete končnih upravičencev;
- svetovanje organizaciji zaposlitve, da ureditev davčnega načrtovanja / davčni načrt oblikuje tako, da je bolj usklajen z osnovnim gospodarskim namenom in vsebino;
- svetovanje organizaciji zaposlitve, da ureditev davčnega načrtovanja oblikuje na podlagi uveljavljene prakse, ki trenutno ni predmet izpodbijanja s strani pristojnih davčnih organov ali za katero je znano, da so jo pristojni davčni organi sprejeli;
- posvetovanje s pravnim svetovalcem ali drugim strokovnjakom znotraj ali zunaj organizacije zaposlitve na ustreznih davčnih področjih;
- pridobitev mnenja ustrezno usposobljenega strokovnjaka (npr. pravnega svetovalca ali drugega računovodskega strokovnjaka) glede razlage ustreznih davčnih zakonov in predpisov, kot se uporabljajo v konkretnih okoliščinah;
- zagotovitev, da davčni strokovnjak, ki sicer ni vključen v dejavnost davčnega načrtovanja, pregleda opravljeno delo ali sprejete sklepe računovodskega strokovnjaka v zvezi z ureditvijo davčnega načrtovanja;
- zagotovitev, da organizacija zaposlitve pristojnim davčnim organom zagotovi popolno preglednost glede ureditve davčnega načrtovanja, vključno z njegovimi cilji, poslovnimi in pravnimi vidiki ter končnimi upravičenci.

280.19 G5 Primeri korakov, ki jih računovodski strokovnjak lahko sprejme za ugotovitev identitete končnih upravičencev, vključujejo:

- poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih osebah znotraj ali zunaj organizacije zaposlitve ob upoštevanju načela zaupnosti;
- pregled davčnih evidenc, računovodskih izkazov in drugih ustreznih korporativnih evidenc organizacije zaposlitve;
- raziskovanje ustreznih javno dostopnih evidenc.

Sporočanje podlage priporočila ali nasveta glede davčnega načrtovanja

Z280.20 Računovodski strokovnjak mora poslovodstvu in, kadar je primerno, pristojnim za upravljanje pojasniti podlago, na kateri je organizaciji zaposlitve priporočil ali drugače svetoval glede ureditve davčnega načrtovanja

Nestrinjanje glede ureditve davčnega načrtovanja

Z280.21 Če se računovodski strokovnjak ne strinja s svojim neposredno nadrejenim ali drugo odgovorno osebo znotraj organizacije zaposlitve glede tega, ali ima ureditev davčnega načrtovanja, ki jo organizacija zaposlitve želi uveljaviti, verodostojno pravno podlago, mora računovodski strokovnjak:

- a) obvestiti neposredno nadrejenega ali drugo odgovorno osebo znotraj organizacije zaposlitve in, kadar je primerno, pristojne za upravljanje, o svoji oceni;
- b) sporočiti možne posledice uveljavitve ureditve in
- c) svetovati, naj ureditve davčnega načrtovanja ne uveljavljajo.

- Z280.22** Če se neposredni nadrejeni ali druga odgovorna oseba znotraj organizacije zaposlitve kljub nasvetu računovodskega strokovnjaka odloči uveljaviti ureditev davčnega načrtovanja, mora računovodski strokovnjak razmisliti o:
- (a) korakih, da se podrobnosti ureditve davčnega načrtovanja in razlika v mnenjih posreduje višji ravni v organizaciji zaposlitve in, kadar je primerno, pristojnim za upravljanje;
 - (b) svetovanju organizaciji zaposlitve, naj ureditev v celoti razkrije pristojnim davčnim organom;
 - (c) posredovanju podrobnosti ureditve in razlike v mnenjih zunanjemu revizorju organizacije zaposlitve, če obstaja.
- 280.22 G1 Glede na odziv neposredno nadrejenega ali druge odgovorne osebe v organizaciji zaposlitve na nasvet računovodskega strokovnjaka lahko računovodski strokovnjak prav tako premisli, ali obstaja potreba po odstopu iz organizacije zaposlitve.
- 280.22 G2 Številne organizacije zaposlitve imajo vzpostavljene protokole in postopke za interno izražanje etičnih ali drugih pomislekov. Ti protokoli in postopki vključujejo na primer kodeks etike ali notranji mehanizem za prijavo nepravilnosti (angl. *whistle-blowing*). Ti protokoli in postopki lahko omogočajo anonimno poročanje po določenih poteh.

Dokumentacija

- 280.23 G1 Pri izvajanju dejavnosti davčnega načrtovanja se računovodskemu strokovnjaku priporoča, da pravočasno dokumentira:
- namen, okoliščine in vsebino ureditve davčnega načrtovanja;
 - identiteto končnih upravičencev;
 - vrsto morebitnih negotovosti;
 - analizo računovodskega strokovnjaka, preučene ukrepe, sprejete presoje in zaključke pri svetovanju organizaciji zaposlitve za oblikovanje ureditve davčnega načrtovanja;
 - rezultate pogovorov z neposredno nadrejenim in ustreznimi ravni posloводства, pristojnimi za upravljanje, ter drugimi stranmi;
 - odziv neposredno nadrejenega, posloводства in, kjer je primerno, pristojnih za upravljanje na svetovanje računovodskega strokovnjaka;
 - morebitna nesoglasja z neposredno nadrejenim, poslovodstvom in, kjer je primerno, pristojnimi za upravljanje.
- 280.23 G2 Priprava takšne dokumentacije pomaga računovodskemu strokovnjaku pri:
- razmisleku o posledicah za ugled in posel ter širših ekonomskih posledicah, ki bi lahko nastale zaradi načina, kako deležniki dojemajo ureditev;
 - razvoju analize dejstev, okoliščin, ustreznih davčnih zakonov in predpisov ter morebitnih sprejetih ali spremenjenih predpostavk ;
 - evidentiranju podlage strokovnih presoj v času, ko so bile sprejete ali spremenjene;
 - podpori stališča, če pristojni davčni organi izpodbijajo ureditev davčnega načrtovanja;
 - dokazovanju, da je računovodski strokovnjak ravnal v skladu z določbami v tem razdelku.

3. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

[Razdelek 380 bo dodan po odstavku 360.40 G1.]

RAZDELEK 380

STORITVE DAVČNEGA NAČRTOVANJA

Uvod

- 380.1 Računovodski strokovnjaki morajo upoštevati temeljna načela in uporabljati konceptualni okvir iz razdelka 120 za prepoznavanje, ovrednotenje in obravnavo nevarnosti.
- 380.2 Zagotavljanje storitev davčnega načrtovanja lahko ustvari nevarnosti zaradi koristoljubja, pregleda lastnega dela, zagovarjanja ali ustrahovanja, ki vplivajo na skladnost s temeljnimi načeli.
- 380.3 Ta razdelek določa zahteve in gradivo za uporabo v zvezi z zagotavljanjem davčnega načrtovanja. Prav tako zahteva od računovodskega strokovnjaka, da pri zagotavljanju takih storitev upošteva ustrezne davčne zakone in predpise.

Zahteve in gradivo za uporabo

Splošno

Vloga računovodskih strokovnjakov v javnem interesu v zvezi s storitvami davčnega načrtovanja

- 380.4 G1 Računovodski strokovnjaki imajo pomembno vlogo pri davčnem načrtovanju, saj s poglobljenim znanjem in izkušnjami pomagajo naročnikom pri doseganju njihovih ciljev davčnega načrtovanja ob upoštevanju davčnih zakonov in predpisov. S tem računovodski strokovnjaki prispevajo k učinkovitejšemu in bolj sistematičnemu delovanju davčnega sistema posamezne pravne ureditve, kar je v javnem interesu.
- 380.4 G2 Naročniki imajo pravico organizirati svoj posel za davčno načrtovanje. Čeprav obstaja več načinov za doseg te cilje, so naročniki odgovorni, da plačajo davke v skladu z veljavnimi davčnimi zakoni in predpisi. V tem smislu je vloga računovodskih strokovnjakov uporaba njihovega poglobljenega znanja in izkušenj, da pomagajo naročnikom doseči njihove cilje davčnega načrtovanja in izpolniti davčne obveznosti. Vendar pa so pri zagotavljanju takšne pomoči možne določene davčno optimizacijske ureditve, ki, čeprav niso prepovedane z davčnimi zakoni in predpisi, lahko ustvarijo nevarnosti za skladnost s temeljnimi načeli.
- 380.4 G3 Odločitev, ali ureditev davčnega načrtovanja izpolnjuje zahteve veljavnih davčnih zakonov in predpisov, je v pristojnosti razsodišča, sodišča ali drugega ustreznega pravosodnega organa.

Opis storitev davčnega načrtovanja

- 380.5 G1 Storitve davčnega načrtovanja so svetovalne storitve, njihov namen pa je pomagati naročniku, bodisi posamezniku bodisi organizaciji, pri načrtovanju ali strukturiranju njegovih zadev na davčno učinkovit način.
- 380.5 G2 Storitve davčnega načrtovanja zajemajo širok spekter tem ali področij. Primeri takih storitev vključujejo:
- svetovanje posamezniku pri strukturiranju njegovih davčnih zadev za doseganje ciljev glede naložb, upokojitve ali dedovanja;
 - svetovanje posameznemu lastniku podjetja pri strukturiranju lastništva in dohodkov iz podjetja za zmanjšanje skupnih davkov;

- svetovanje organizaciji pri strukturiranju njenega mednarodnega poslovanja za zmanjšanje skupnih davkov;
- svetovanje pri strukturiranju ureditev transfernih cen, ob upoštevanju davčnih smernic za transferne cene;
- svetovanje o uporabi izgub na davčno učinkovit način;
- svetovanje organizaciji pri strukturiranju strategije razdelitve kapitala na davčno učinkovit način;
- svetovanje organizaciji pri strukturiranju strategije nagrajevanja za višje vodstvo za optimizacijo davčnih koristi.

380.5 G3 Storitve davčnega načrtovanja ne vključujejo storitev, ki se običajno obravnavajo kot izpolnjevanje davčnih obveznosti ali priprava davčnih obračunov, kar so storitve, ki pomagajo naročniku izpolniti njegove obveznosti za oddajanje, poročanje, plačilo in druge obveznosti v skladu z davčnimi zakoni in predpisi. Če pa davčna storitev vključuje tako davčno načrtovanje kot izpolnjevanje davčnih obveznosti, se del, ki se nanaša na davčno načrtovanje, obravnava v tem razdelku.

380.5 G4 Ta razdelek velja ne glede na vrsto naročnika, vključno s tem, ali je naročnik subjekt javnega interesa.

Sorodne storitve

380.6 G1 Možne so okoliščine, v katerih je računovodski strokovnjak vključen v izvajanje sorodne storitve za naročnika, temelječe na ureditvi davčnega načrtovanja, ki ga je pripravil naročnik ali drug ponudnik, ali je s to ureditvijo sorodna. V takih primerih se določbe tega razdelka uporabljajo za osnovno ureditev davčnega načrtovanja.

380.6 G2 Primeri takšnih sorodnih storitev vključujejo:

- pomoč naročniku pri reševanju spora z davčnimi organi glede ureditve davčnega načrtovanja;
- zastopanje naročnika v upravnih ali sodnih postopkih glede ureditve davčnega načrtovanja;
- izvajanje davčnega načrta za naročnika;
- svetovanje naročniku pri pripojitvi, pri čemer je vrednotenje odvisno od davčnega načrta, vzpostavljenega pri ciljnem podjetju;
- svetovanje naročniku pri načrtovanju premoženja na podlagi davčnega načrta, vzpostavljenega za podjetje naročnika.

Ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi

380.7 G1 Ta razdelek ne obravnava davčne utaje, ki je nezakonita.

Zakoni in drugi predpisi proti izogibanju davkom

Z380.8 Kadar obstajajo zakoni ali drugi predpisi, vključno s tistimi, ki se lahko imenujejo pravila proti izogibanju davkom, ki omejujejo ali prepovedujejo določene dogovore o davčnem načrtovanju, mora računovodski strokovnjak poznati te zakone in druge predpise ter naročniku svetovati, da jih upošteva pri zagotavljanju storitev davčnega načrtovanja.

Ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi

380.8 G1 Če med opravljanjem storitev davčnega načrtovanja računovodski strokovnjak pri naročniku, poslovodstvu, pristojnih za upravljanje ali drugih posameznikih, ki delajo za naročnika ali v skladu z njegovimi usmeritvami, ugotovi davčno utajo ali sum davčne utaje ali drugo ravnanje, ki ni v skladu z zakoni in drugimi predpisi, se uporabljajo

zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 360.

Odgovornosti vodstva in pristojnih za upravljanje

380.9 G1 V zvezi z davčnim načrtovanjem ima vodstvo pod nadzorom pristojnih za upravljanje številne odgovornosti, ki vključujejo:

- zagotavljanje, da so davčne zadeve naročnika v skladu z ustreznimi davčnimi zakoni in drugimi predpisi;
- vodenje vseh knjig in evidenc ter izvajanje sistemov notranjega kontroliranja, ki naročniku omogočajo izpolnjevanje davčnih obveznosti;
- zagotovitev vseh dejstev in drugih ustreznih informacij, potrebnih, da lahko računovodski strokovnjak opravi storitev davčnega načrtovanja;
- vključitev večšakov za svetovanje o pomembnih vidikih ureditve davčnega načrtovanja;
- odločanje, ali sprejeti in uresničiti priporočila ali nasvete računovodskega strokovnjaka glede ureditve davčnega načrtovanja;
- pooblastitev za oddajo davčnih obračunov naročnika in zagotavljanje, da se vsa vprašanja, ki jih zastavijo davčni organi, obravnavajo pravočasno;
- razkrivanje podatkov ustreznim davčnim organom, kot se morda zahteva za utemeljitev davčnega položaja, vključno s podrobnostmi o vseh ureditvah davčnega načrtovanja;
- ustrezno razkrivanje davčne strategije, usmeritev ali drugih zadev, povezanih z davki, v računovodskih izkazih ali drugih ustreznih javnih dokumentih v skladu z veljavnimi zahtevami za poročanje;
- zagotavljanje, da je ureditev davčnega načrtovanja naročnika skladna z javno razkrito davčno strategijo ali usmeritvami.

Odgovornosti vseh računovodskih strokovnjakov

Z380.10 Kot del opravljanja storitev davčnega načrtovanja mora računovodski strokovnjak spoznati vrsto posla, vključno:

- a) s poznavanjem in razumevanjem naročnika, njegovih lastnikov, vodstva in pristojnih za upravljanje ter njegovih poslovnih dejavnosti;
- b) z namenom, dejstvi in okoliščinami dogovora davčnega načrtovanja;
- c) z veljavnimi davčnimi zakoni in predpisi.

380.10 G1 Zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 320 se uporabljajo v zvezi s sprejetjem naročnika in posla.

380.10 G2 Računovodski strokovnjak je lahko vključen v zagotavljanje drugega mnenja o ureditvi davčnega načrtovanja. Poleg določil tega razdelka se v takih primerih uporabljajo tudi zahteve in gradivo za uporabo iz razdelka 321.

380.11 G1 Od računovodskega strokovnjaka se pričakuje, da pri opravljanju storitve davčnega načrtovanja uporablja strokovno usposobljenost in primerno skrbnost v skladu s podrazdelkom 113. Od računovodskega strokovnjaka se prav tako pričakuje, da poizvedovalno razmišlja in strokovno presoja v skladu z razdelkom 120, kadar preučuje specifična dejstva in okoliščine, povezane s storitvijo davčnega načrtovanja.

Podlaga za priporočanje ali drugačno svetovanje o ureditvi davčnega načrtovanja

Z380.12 Računovodski strokovnjak lahko priporoča ali kako drugače svetuje glede ureditve

davčnega načrtovanja za naročnika, le če je ugotovil, da obstaja verodostojna podlaga v zakonih in drugih predpisih za tako ureditev.

- 380.12 G1 Ugotovitev, ali obstaja verodostojna podlaga, vključuje strokovno presojanje računovodskega strokovnjaka. Ta ugotovitev se bo med pravnimi ureditvami razlikovala, odvisno od takrat veljavnih zakonov in drugih predpisov.
- 380.12 G2 Kadar računovodski strokovnjak ugotovi, da ureditev davčnega načrtovanja nima verodostojne podlage v zakonih in drugih predpisih, odstavek Z380.12 računovodskemu strokovnjaku ne preprečuje, da bi naročniku pojasnil utemeljitev za svojo presojo ali svetoval o drugi možni ureditvi, ki ima verodostojno podlago.
- 380.12 G3 Odstavek Z380.12 prav tako ne preprečuje, da bi naročnik vključil računovodskega strokovnjaka ali da bi računovodski strokovnjak pomagal naročniku pri saniranju ali popravku ureditve davčnega načrtovanja, ki nima verodostojne podlage. Taka storitev je sorodna storitev, kot je opisana v odstavkih 380.6 G1 in G2. To vključuje na primer:
- pomoč naročniku pri preoblikovanju ureditve davčnega načrtovanja za vzpostavitev verodostojne podlage v okviru reševanja davčnega spora;
 - dogovor z naročnikom o ustreznih spremembah ureditve davčnega načrtovanja za vzpostavitev verodostojne podlage v okviru zastopanja naročnika v upravnih ali sodnih postopkih.
- 380.12 G4 Primeri ukrepov, ki jih računovodski strokovnjak lahko sprejme za ugotovitev, ali za določeno ureditev davčnega načrtovanja obstaja verodostojna podlaga, vključujejo:
- pregled ustreznih dejstev in okoliščin, vključno z gospodarskim namenom in vsebino dogovora;
 - presojo razumnosti uporabljenih predpostavk;
 - pregled ustrezne davčne zakonodaje;
 - pregled zakonodajnih postopkov, ki pojasnjujejo namen ustrezne davčne zakonodaje;
 - pregled ustrezne literature, kot so sodne odločbe, strokovne ali panožne publikacije ter odločbe ali usmeritve davčnih organov;
 - presojo, ali je uporabljena podlaga predlagane ureditve uveljavljena praksa, ki je davčni organi niso izpodbijali;
 - presojo verjetnosti, da bi ustrezni davčni organi predlagano ureditev sprejeli, če bi bila razkrita vsa pomembna dejstva in okoliščine;
 - posvetovanje s pravnimi svetovalci ali drugimi veščaki znotraj ali zunaj podjetja računovodskega strokovnjaka o razumni razlagi ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
 - posvetovanje z ustreznimi davčnimi organi, kjer je to primerno.

Z380.13 Če računovodski strokovnjak med izvajanjem posla izve za okoliščine, ki bi lahko vplivale na predhodno presojo o obstoju verodostojne podlage, mora ponovno oceniti veljavnost te podlage.

Presojanje splošnega priporočila ali nasveta glede davčnega načrtovanja

Z380.14 Poleg ugotovitve, da ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago, mora računovodski strokovnjak strokovno presojati in upoštevati posledice za ugled, posel in širše gospodarske posledice, ki bi lahko nastale glede na to, kako bi dogovor zaznali deležniki.

380.14 G1 Posledice za ugled in posel se lahko nanašajo na osebne ali poslovne posledice za

naročnika ali na posledice za ugled tega naročnika in računovodske stroke zaradi dolgotrajnega spora z ustreznimi davčnimi ali drugimi organi. Posledice za naročnika lahko vključujejo neugodno medijsko pozornost, stroške, globe ali kazni, izgubo časa vodstva v bistvenem obdobju ter druge morebitno neugodne učinke za naročnikovo podjetje.

380.14 G2 Zavedanje širših gospodarskih posledic lahko temelji na splošnem razumevanju trenutnega gospodarskega okolja s strani računovodskega strokovnjaka ter na vplivu ureditve davčnega načrtovanja na davčno osnovo posamezne pravne ureditve ali na relativne vplive te ureditve na davčne osnove več pravnih ureditev, v katerih naročnik posluje.

Z380.15 Če se računovodski strokovnjak po upoštevanju zadev iz odstavka Z380.14 odloči, da ureditve davčnega načrtovanja, ki jo želi naročnik uresničiti, ne bo priporočil ali o njej ne bo svetoval, mora o tem obvestiti naročnika ter pojasniti podlago za svojo odločitev.

Dogovori o davčnem svetovanju, ki vključujejo več pravnih ureditev

380.16 G1 V nekaterih okoliščinah se računovodski strokovnjak lahko seznani s tem, da naročnik pridobiva davčno ugodnost z obračunavanjem iste transakcije v več kot eni pravni ureditvi, zlasti kadar med pravnima ureditvama ni davčnega sporazuma. V takih okoliščinah lahko naročnik sicer ravna v skladu z davčnimi zakoni in predpisi vsake pravne ureditve, vendar mu računovodski strokovnjak lahko svetuje, naj ustreznim davčnim organom razkrije posebna dejstva in okoliščine ter davčne ugodnosti, ki izhajajo iz transakcije v različnih pravnih ureditvah.

380.16 G2 Pomembni dejavniki, ki jih računovodski strokovnjak lahko upošteva pri odločitvi, ali naj naročniku svetuje razkritje, vključujejo:

- bistvenost davčne ugodnosti v zadevnih pravnih ureditvah;
- zaznavanje naročnika s strani deležnikov, če bi bila dejstva in okoliščine deležnikom znani;
- obstoj globalno ali nacionalno sprejetih načel ali praks glede razkritja podobnih primerov davčnim organom v zadevnih pravnih ureditvah.

Okoliščine negotovosti

380.17 G1 Pri presoji, ali ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago, se računovodski strokovnjak lahko sooči z okoliščinami, ki povzročajo negotovost glede tega, ali bo predlagana ureditev davčnega načrtovanja skladna z ustreznimi davčnimi zakoni in predpisi. Taka negotovost računovodskih strokovnjakov otežuje ugotovitev, da ima ureditev davčnega načrtovanja verodostojno podlago v zakonih in drugih predpisih, zato lahko nastane nevarnost za skladnost s temeljnimi načeli.

380.17 G2 Okoliščine, ki lahko povzročijo takšno negotovost, vključujejo:

- težave pri vzpostavitvi ustrezne dejanske podlage;
- težave pri vzpostavitvi ustrezne podlage za predpostavke;
- nejasnosti v davčnih zakonih in predpisih ter njihovi razlagi, vključno z:
 - vrzeli v davčnih zakonih in predpisih;
 - izpodbijanjem prejšnjih sodnih odločb;
 - nasprotujočimi si davčnimi zakoni in predpisi v različnih pravnih ureditvah, ki vključujejo čezmejne transakcije;
 - inovativnimi poslovnimi modeli, ki jih obstoječi davčni zakoni in predpisi ne obravnavajo;

- nedavnimi sodnimi odločbami ali stališči davčnih organov, ki vzbujajo dvom o podobnih ureditvah davčnega načrtovanja;
- zapletenostjo razlage ali uporabe davčnih zakonov in predpisov s tehničnega ali pravnega vidika;
- pomanjkanjem pravnega precedensa, odločbe ali uradnega stališča;
- nejasnost glede gospodarskega namena in vsebine ureditve davčnega načrtovanja;
- nejasnost glede končnih upravičencev ureditve davčnega načrtovanja.

Z380.18 Ob negotovosti glede tega, ali je oziroma bo ureditev davčnega načrtovanja skladna z ustreznimi davčnimi zakoni in predpisi, mora računovodski strokovnjak o tej negotovosti razpravljati z naročnikom.

380.18 G1 Razprava ima več namenov, med drugim:

- obrazložitev presoje računovodskega strokovnjaka o tem, kako verjetno je, da bodo pristojni davčni organi zavzeli stališče, ki podpira ureditev davčnega načrtovanja, če obstaja nejasnost pri razlagi ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
- obravnavo vseh predpostavk, uporabljenih pri vzpostavitvi podlage, na kateri temelji svetovanje o davčnem načrtovanju;
- pridobitev dodatnih informacij od naročnika, ki bi lahko zmanjšale stopnjo negotovosti;
- razpravo o morebitnih posledicah za ugled in posel ali širših gospodarskih posledicah nadaljnjega uveljavljanja ureditve davčnega načrtovanja;
- razpravo o možnih načinih ukrepanja za zmanjšanje verjetnosti neugodnih posledic za naročnika, vključno s presojanjem o razkritju pristojnim davčnim organom.

Možne nevarnosti, ki izhajajo iz izvajanja dejavnosti davčnega načrtovanja

380.19 G1 Opravljanje storitve davčnega načrtovanja za naročnika lahko povzroči nevarnost koristoljubja, nevarnost pregleda lastnega dela, nevarnost zagovarjanja ali nevarnost ustrahovanja. Na primer:

- nevarnost pregleda lastnega dela lahko nastane, če je računovodski strokovnjak nedavno opravil storitev vrednotenja za davčne namene za naročnika, katerega rezultat se nato uporabi ali predstavlja ključni vložek v dejavnost davčnega načrtovanja za naročnika;
- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če ima računovodski strokovnjak neposreden finančni delež pri naročniku in sodeluje pri oblikovanju ureditve davčnega načrtovanja, ki vpliva na finančni položaj naročnika;
- nevarnost koristoljubja in zagovarjanja lahko nastane, če računovodski strokovnjak aktivno spodbuja določeno davčno stališče, ki naj bi ga naročnik moral sprejeti;
- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če računovodski strokovnjak poseduje zaupne informacije, pridobljene pri vključitvi računovodskega strokovnjaka v oblikovanje ali pripravo davčne politike, zakonov ali drugih predpisov za državni organ, in bi bile te informacije za računovodskega strokovnjaka koristne pri svetovanju drugim naročnikom glede njihove ureditve davčnega načrtovanja;
- nevarnost koristoljubja lahko nastane, če računovodski strokovnjak sprejme honorar, ki bi se lahko zaznal kot prevelik za posel priprave davčnega načrta /

ureditve davčnega načrtovanja, za katerega je razlaga ustreznih davčnih zakonov in predpisov negotova ali nejasna;

- nevarnosti koristoljubja in zagovarjanja lahko nastanejo kadar računovodski strokovnjak pred davčnim organom zagovarja stališče naročnika v zvezi z ureditvijo davčnega načrtovanja, o katerem je računovodski strokovnjak naročniku predhodno svetoval, ob hkratnih znakih, da ureditev morda nima verodostojne podlage v zakonih in drugih predpisih;
- nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja lahko nastanejo, če računovodski strokovnjak opravlja storitve za naročnika, ki izvaja bistven vpliv na zasnovo določenega davčnega dogovora na način, ki bi lahko vplival na presojo računovodskega strokovnjaka o tem, ali ima dogovor verodostojno podlago v zakonih in drugih predpisih;
- nevarnosti koristoljubja in ustrahovanja lahko nastanejo, če računovodskemu strokovnjaku grozi izključitev iz posla ali odpoved v podjetju računovodskega strokovnjaka zaradi stališča, pri katerem naročnik vztraja v zvezi z ureditvijo davčnega načrtovanja.

380.19 G2 Dejavniki, pomembni pri ovrednotenju ravni takih nevarnosti, vključujejo:

- stopnjo preglednosti naročnika, tudi, kadar je to primerno, identiteto končnih upravičencev;
- ali ima ureditev davčnega načrtovanja jasen gospodarski namen in vsebino, ki izhajata iz osnovne poslovne transakcije ali okoliščin;
- vrsto in zapletenost osnovne poslovne transakcije ali okoliščin;
- zapletenost oziroma jasnost ustreznih davčnih zakonov in predpisov;
- ali računovodski strokovnjak ve ali ima razloge za domnevo, da bi bila ureditev davčnega načrtovanja v nasprotju z namenom ustrezne davčne zakonodaje;
- število vključenih pravnih ureditev in vrsto njihovih davčnih sistemov;
- obseg poglobljenega znanja in izkušenj računovodskega strokovnjaka na zadevnih davčnih področjih;
- bistvenost morebitnih davčnih prihrankov;
- vrsto in višino honorarja za storitev davčnega načrtovanja;
- v kolikšni meri je računovodski strokovnjak seznanjen s tem, da ureditev davčnega načrtovanja odraža uveljavljeno prakso, ki je pristojni davčni organi niso izpodbijali;
- ali se na računovodskega strokovnjaka izvaja pritisk;
- stopnjo nujnosti pri izvajanju davčnega načrta / ureditve davčnega načrtovanja;
- ali gre za ureditev davčnega načrtovanja, ki jo uporablja za več naročnikov z malo prilagoditvami posebnim okoliščinam naročnika;
- znano preteklo ravnanje ali ugled naročnika, vključno z njegovo organizacijsko kulturo.

380.19 G3 Primeri ukrepov, ki bi lahko odpravili take nevarnosti, vključujejo:

- napotitev naročnika k veščaku zunaj podjetja računovodskega strokovnjaka, ki ima ustrezno poglobljeno znanje in izkušnje za svetovanje naročniku glede ureditve davčnega načrtovanja;

- svetovanje naročniku, da ureditev davčnega načrtovanja oblikuje tako, da je skladna z obstoječo davčno razlago ali odločbo, ki so jo izdali pristojni davčni organi;
- pridobitev vnaprejšnje davčne odločitve pristojnih davčnih ali drugih organov, kadar je to mogoče;
- svetovanje naročniku, naj ureditve davčnega načrtovanja ne uveljavlja.

380.19 G4 Primeri ukrepov, ki lahko delujejo kot varovala za obravnavo takih nevarnosti, vključujejo:

- ugotavljanje identitete končnih upravičencev;
- svetovanje naročniku, da ureditev davčnega načrtovanja oblikuje tako, da je bolj usklajena z osnovnim gospodarskim namenom in vsebino;
- svetovanje naročniku, da ureditev davčnega načrtovanja oblikuje na podlagi uveljavljene prakse, ki trenutno ni predmet izpodbijanja s strani pristojnih davčnih organov ali za katero je znano, da so jo pristojni davčni organi sprejeli;
- posvetovanje s pravnim svetovalcem ali drugim strokovnjakom znotraj ali zunaj podjetja računovodskega strokovnjaka na ustreznih davčnih področjih;
- pridobitev mnenja ustrezno usposobljenega strokovnjaka (npr. pravnega svetovalca ali drugega računovodskega strokovnjaka) glede razlage ustreznih davčnih zakonov in predpisov, kot se uporabljajo v konkretnih okoliščinah;
- zagotovitev, da ustrezni ocenjevalec, ki sicer ni vključen v opravljanje storitve davčnega načrtovanja, pregleda opravljeno delo ali sprejete sklepe računovodskega strokovnjaka v zvezi z ureditvijo davčnega načrtovanja;
- zagotovitev, da naročnik pristojnim davčnim organom zagotovi popolno preglednost glede ureditve davčnega načrtovanja, vključno z njenimi cilji, poslovnimi in pravnimi vidiki ter končnimi upravičenci ureditve davčnega načrtovanja.

380.19 G5 Primeri korakov, ki jih računovodski strokovnjak lahko sprejme za ugotovitev identitete končnih upravičencev, vključujejo:

- poizvedovanje pri poslovodstvu ter drugih osebah pri naročniku;
- poizvedovanje pri drugih v podjetju ali izven podjetja, ki je sodelovalo z naročnikom, ob upoštevanju načela zaupnosti;
- pregled davčnih evidenc, računovodskih izkazov in drugih ustreznih korporativnih evidenc naročnika;
- poizvedovanje pri registrskih organih, kjer je naročnik ali organizacija znotraj pravne strukture registriran, glede ustreznih delničarjev;
- raziskovanje ustreznih javno dostopnih evidenc.

Sporočanje podlage priporočila ali nasveta glede davčnega načrtovanja

Z380.20 Računovodski strokovnjak mora pojasniti podlago, na kateri je naročniku priporočil ali drugače svetoval glede ureditve davčnega načrtovanja.

Nestrinjanje z naročnikom

Z380.21 Če se računovodski strokovnjak ne strinja glede tega, ali ima ureditev davčnega načrtovanja, ki jo naročnik želi uveljaviti, verodostojno pravno podlago, mora:

- a) obvestiti naročnika o podlagi za oceno računovodskega strokovnjaka;

- b) sporočiti naročniku možne posledice uveljavitve ureditve;
- c) svetovati naročniku, naj ureditve ne uveljavlja.

Z380.22 Če se naročnik kljub nasvetu računovodskega strokovnjaka odloči uveljaviti ureditev davčnega načrtovanja, mora računovodski strokovnjak naročniku svetovati, da:

- a) v okviru podjetja sporoči podrobnosti ureditve in razliko v mnenjih ustrezni ravni posloводства;
- b) preuči razkritje ureditve davčnega načrtovanja pristojnim davčnim organom v celoti;
- c) razmisli o posredovanju podrobnosti ureditve davčnega načrtovanja in razlike v mnenjih zunanjemu revizorju, če obstaja.

380.22 G1 Kot del sporočanja zadev, navedenih v odstavkih Z380.21 in Z380.22, se računovodski strokovnjak lahko odloči, da je primerno, da ustrezna vprašanja predstavi pristojnim za upravljanje pri naročniku.

380.22 G2 Glede na odziv naročnika na nasvet računovodskega strokovnjaka mora računovodski strokovnjak razmisliti, ali je treba odstopiti od posla in prekiniti profesionalni odnos.

Davčno načrtovanje – izdelki ali ureditve, ki jih je razvila tretja oseba

Z380.24 Če naročnik vključi računovodskega strokovnjaka za svetovanje glede izdelka ali ureditve davčnega načrtovanja, ki ga je razvila tretja oseba, mora računovodski strokovnjak:

- a) obvestiti naročnika o vseh strokovnih ali poslovnih odnosih, ki jih ima računovodski strokovnjak s tretjo osebo, ki je ponudnik;
- b) uporabiti določbe tega razdelka glede izdelka ali ureditve davčnega načrtovanja.

Z380.25 Če računovodski strokovnjak priporoči ali napoti naročnika k ponudniku storitev davčnega načrtovanja, mora računovodski strokovnjak naročnika obvestiti o vseh strokovnih ali poslovnih odnosih, ki jih ima s tem ponudnikom.

380.25 G1 Kadar računovodski strokovnjak le priporoči ali napoti naročnika k ponudniku storitev davčnega načrtovanja, določbe tega razdelka ne veljajo.

380.25 G2 Če računovodski strokovnjak od tretjega ponudnika prejme provizijo ali honorar za napotitev, se uporabljajo določbe razdelka 330.

Dokumentacija

380.26 G1 Kadar računovodski strokovnjak nudi storitev davčnega načrtovanja, je priporočljivo, da pravočasno dokumentira:

- namen, okoliščine in vsebino ureditve davčnega načrtovanja;
- identiteto končnih upravičencev;
- vrsto morebitnih negotovosti;
- analizo računovodskega strokovnjaka, proučene ukrepe, sprejete presoje in zaključke, ki jih je računovodski strokovnjak sprejel pri svetovanju naročniku glede ureditve davčnega načrtovanja;
- rezultate pogovorov z naročnikom in drugimi strankami;
- odziv naročnika na svetovanje računovodskega strokovnjaka;
- morebitne razlike v mnenju z naročnikom.

380.26 G2 Priprava take dokumentacije pomaga računovodskemu strokovnjaku pri:

- razmisleku o posledicah za ugled in posel ter širših ekonomskih posledicah, ki bi lahko nastale zaradi načina, kako deležniki dojemajo dogovor;
- razvoju analize dejstev računovodskega strokovnjaka, okoliščin, ustreznih davčnih zakonov in predpisov ter morebitnih sprejetih ali spremenjenih predpostavk;
- evidentiranju podlage strokovnih presoj v času, ko so bile sprejete ali spremenjene;
- podpori stališča, če pristojni davčni organi izpodbijajo ureditev davčnega načrtovanja;
- dokazovanju, da je računovodski strokovnjak ravnal v skladu z določbami v tem razdelku.

POSLEDIČNE SPREMEMBE KODEKSA

3. DEL – RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V JAVNI PRAKSI

RAZDELEK 321 DRUGA MNENJA

Zahteve in gradivo za uporabo **Splošno**

[Obstoječi odstavek 600.321 G1 se bo nadomestil z novim odstavkom 600.321 G1 spodaj.]

321.3 G1 Računovodskega strokovnjaka se lahko zaprosi za podajo drugega mnenja o uporabi davčnih zakonov in predpisov ter računovodskih standardov, standardov revidiranja, poročanja ali drugih standardov ali načel v zvezi (a) s specifičnimi okoliščinami ali (b) s transakcijami, ki jih je izvedlo podjetje ali druga organizacija, ki ni obstoječi naročnik. Nevarnost – na primer nevarnost koristoljubja glede ravnanja v skladu z načeli strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti – lahko nastane, če drugo mnenje ne temelji na enakih dejstvih, s katerimi je razpolagal obstoječi ali prejšnji računovodski strokovnjak oziroma drug ponudnik storitev, ali če temelji na neustreznih dokazih.

...

[Obstoječi odstavki od 321.3 G3 do Z321.4 se bodo nadomestili z novimi odstavki od 321.3 G3 do Z321.4 spodaj].

Primeri ukrepov, ki lahko predstavljajo varovala za obravnavo takšne nevarnosti koristoljubja, vključujejo:

- pridobitev informacij od obstoječega ali prejšnjega računovodskega strokovnjaka oziroma drugega ponudnika storitev na podlagi naročnikovega dovoljenja;
- opis omejitev v komunikaciji z naročnikom, ki spremljajo dano mnenje;
- posredovanje kopije mnenja obstoječemu ali prejšnjemu računovodskemu strokovnjaku oziroma drugemu ponudniku storitev.

Če dovoljenje za komuniciranje ni zagotovljeno

Z321.4 Če organizacija, ki računovodskega strokovnjaka zaprosi za drugo mnenje in mu ne dovoli, da komunicira z obstoječim ali prejšnjim računovodskim strokovnjakom ali drugim ponudnikom storitev, računovodski strokovnjak najprej ugotovi, ali lahko poda zahtevano drugo mnenje.

DATUM VELJAVNOSTI DOLOČB O DAVČNEM NAČRTOVANJU IN SORODNIH STORITVAH

- Razdelek 280 se uporablja za dejavnosti davčnega načrtovanja, ki so se začele po 30. juniju 2025.
- Razdelek 380 in posledične spremembe razdelka 321 se uporabljajo za storitve davčnega načrtovanja, ki so se začele po 30. juniju 2025.

Prehodna določba

Za storitve ali dejavnosti davčnega načrtovanja, ki so se začele pred navedenim datumom začetka veljavnosti, se te storitve ali dejavnosti lahko nadaljujejo in zaključijo v skladu z do tedaj veljavnimi določbami kodeksa.

Predčasna uporaba je dovoljena.



**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-369-5