

Marec 2008

Kodeks etike za računovodske strokovnjake

Poslanstvo Mednarodne zveze računovodij (IFAC)

V skladu z javnim interesom bo IFAC še naprej utrjevala računovodski poklic v svetu in bo z uvajanjem in spodbujanjem zavezanosti poklicnim standardom visoke kakovosti, pospeševanjem mednarodnega zблиževanja takih standardov in odkritim obravnavanjem zadev javnega pomena, pri čemer je strokovno znanje tega poklica najpomembnejše, prispevala k razvoju močnih mednarodnih gospodarstev.

Kodeks etike za računovodske strokovnjake je pripravil Odbor za etiko Mednarodne zveze računovodij.

Odobreno besedilo je objavljeno v angleškem jeziku.

Jan Munro

Odbor za etiko IFAC

545 Peta avenija, 14. nadstr.

New York, New York 10017 USA

Avtorske pravice © junij 2005 ima Mednarodna zveza računovodij (IFAC). Vse pravice pridržane. Razmnoževanje tega dokumenta je dovoljeno pod pogojem, da se novi izvodi uporabljajo v študijske namene ali za osebno uporabo in da niso za prodajo ali širjenje v javnosti in da vsak izvod vključuje naslednjo navedbo: »Avtorske pravice © ima Mednarodna zveza računovodij. Vse pravice pridržane. Uporabljeno z dovoljenjem.« Sicer se za razmnoževanje, hranjenje ali prenašanje tega dokumenta, razen v skladu z zakonom, zahteva pisno dovoljenje IFAC.

Stično mesto: permissions@ifac.org.

ISBN: 1-931949-45-X

KODEKS ETIKE ZA RAČUNOVODSE STROKOVNJAKE

VSEBINA

Stran

PREDGOVOR

DEL A: SPLOŠNA UPORABA KODEKSA

100 Uvod in temeljna načela

110 Neoporečnost

120 Nepristranskost

130 Strokovna kompetentnost in dolžna skrbnost

140 Zaupnost

150 Poklicno vedenje

DEL B: SAMOSTOJNI RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI

200 Uvod

210 Imenovanje za poklic

220 Navzkrižja interesov

230 Druga mnenja

240 Honorarji in druge vrste nagrajevanja

250 Trženje strokovnih storitev
260 Darila in gostoljubje
270 Varstvo premoženja naročnikov
280 Nepristranskost – vse storitve
290 Neodvisnost – posli za pridobitev zagotovil
DEL C: SAMOSTOJNI RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI
300 Uvod
310 Morebitni spori
320 Priprava podatkov in poročanje o njih
330 Delovanje z zadostnim znanjem in izkušnjami
340 Finančni deleži
350 Spodbude

OPREDELITEV POJMOV

ZAČETEK VELJAVNOSTI

PREDGOVOR

Poslanstvo Mednarodne zveze računovodij (IFAC), kot je opredeljeno v njeni ustanovni listini, je » globalni razvoj in okrepitev računovodske stroke s harmoniziranimi standardi, da bo opravljanje teh storitev v skladu z javnim interesom nenehno visoke kakovosti." V skladu s tem poslanstvom je Svet IFAC ustanovil Odbor za etiko IFAC z nalogo, da po lastni presoji izdela in objavi etične standarde visoke kakovosti in druga pravila ravnanja za računovodske strokovnjake, ki naj se uporabljajo po vsem svetu.

Ta Kodeks etike določa etične pogoje za računovodske strokovnjake. Ustanova članica IFAC ali podjetje računovodskih strokovnjakov ne sme uporabljati manj strogih standardov od tistih, navedenih v tem kodeksu. Če pa je ustanovi članici ali podjetju računovodskih strokovnjakov z zakonom ali predpisom prepovedano ravnati v skladu z določenimi deli tega kodeksa, se mora ravnati po vseh drugih delih tega kodeksa.

Nekatere jurisdikcije imajo morda zahteve in smernice, ki se razlikujejo od tega kodeksa. Računovodski strokovnjaki se morajo zavedati teh razlik in se ravnati po strožjih zahtevah in smernicah, če te po zakonu ali predpisu niso prepovedane.

DEL A: SPLOŠNA UPORABA KODEKSA

Razdelek 100 Uvod in temeljna načela
Razdelek 110 Neoporečnost
Razdelek 120 Nepristranskost
Razdelek 130 Strokovna kompetentnost in dolžna skrbnost
Razdelek 140 Zaupnost
Razdelek 150 Poklicno vedenje

Razdelek 100

Uvod in temeljna načela

100.1 Značilna poteza računovodskega poklica je njegovo sprejemanje odgovornosti, da bo deloval v javnem interesu. Zaradi tega ni odgovornost **računovodskega strokovnjaka**, da zadovoljuje potrebe izključno posameznega naročnika ali delodajalca.

Ko deluje v javnem interesu, mora računovodski strokovnjak spoštovati in izpolnjevati etične zahteve tega kodeksa.

100.2 Ta kodeks ima tri dele. Del A določa temeljna načela poklicne etike za računovodske strokovnjake in daje konceptualni okvir za uporabo teh načel. Konceptualni okvir daje napotke za temeljna etična načela. Računovodski strokovnjaki morajo ta konceptualni okvir uporabljati, da prepoznajo nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel, ocenijo njihov pomen in, če so take nevarnosti vse prej kot **očitno neznatne**, da izvajajo varnostne ukrepe ali varovala za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, ki ne ogroža uresničevanja temeljnih načel.

100.3 Dela B in C ponazarjata, kako se mora konceptualni okvir uporabljati v posebnih situacijah. Daje zglede varoval, ki so lahko primerni za soočanje z nevarnostmi, ki grozijo uresničevanju temeljnih načel, in tudi daje zglede situacij, ko varovala za soočanje z nevarnostmi niso na voljo in se je zaradi tega treba izogniti dejavnosti ali razmerju, ki ustvarja nevarnosti. Del B se nanaša na **samostojne računovodske strokovnjake***. Del C se nanaša na **računovodske strokovnjake v podjetju***. Samostojni računovodski strokovnjaki lahko glede na svoje posebne okoliščine najdejo napotke tudi v Delu C.

Temeljna načela

100.4 Računovodski strokovnjak se mora ravnati po naslednjih temeljnih načelih:

a) Neoporečnost

Računovodski strokovnjak mora biti odkrit in pošten v vseh poklicnih in poslovnih razmerjih.

b) Nepriistranskost

Računovodski strokovnjak ne sme dopustiti, da pristranskost, navzkrižje interesov ali neprimeren vpliv drugih prevladajo nad strokovnimi ali poslovnimi presojami.

c) Strokovna kompetentnost in dolžna skrbnost

Računovodski strokovnjak mora strokovno znanje in veščine nenehno vzdrževati na taki ravni, da naročniku ali delodajalcu zagotavlja primerno strokovnost poklicne storitve, ki temelji na zadnjih razvojnih dosežkih v praksi, zakonodaji in tehnologiji. Računovodski strokovnjak mora biti pri delu marljiv in mora pri opravljanju **strokovnih storitev** delovati v skladu z veljavnimi strokovnimi in tehničnimi standardi.

d) Zaupnost

Računovodski strokovnjak mora spoštovati zaupnost informacij, pridobljenih v poklicnem in poslovnem odnosu, in takih informacij brez pristojnega in konkretnega pooblastila ne sme razkriti tretjim, razen če gre za zakonito ali poklicno pravico ali dolžnost razkriti.

Zaupne informacije, pridobljene v poklicnem in poslovnem razmerju, se ne smejo uporabljati v osebno korist računovodskega strokovnjaka ali tretjih strani.

e) Poklicno vedenje

Računovodski strokovnjak se mora ravnati po veljavnih zakonih in predpisih ter se izogibati vsakršnim ravnanjem, ki sramotijo poklic.

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

Pristop s konceptualnim okvirom

100.5 Okoliščine, v katerih računovodski strokovnjaki delujejo, lahko pripeljejo do konkretnih nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel. Nemogoče je opredeliti prav vsako situacijo, ki sproža take nevarnosti, in določiti ustrezne blažilne ukrepe. Poleg tega je narava poslov in delovnih nalog lahko različna, zaradi česar lahko obstajajo različne nevarnosti, ki zahtevajo uporabo različnih varoval. Konceptualni okvir, ki od računovodskega strokovnjaka rajši zahteva, da prepozna, oceni in rešuje nevarnosti, ki

ogrožajo uresničevanje temeljnih načel, kot pa se zgolj ravna po vrsti posebnih pravil, ki so lahko tudi samovoljna, je torej v javnem interesu. Ta kodeks daje okvir, ki naj računovodskemu strokovnjaku pomaga prepoznati, oceniti in se odzvati na nevarnosti, ki ogrožajo skladnost s temeljnimi načeli. Če prepoznane nevarnosti očitno niso neznatne, mora računovodski strokovnjak, kjer je to ustrezno, uporabiti zaščitne ukrepe/varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, ki ne ogroža skladnosti s temeljnimi načeli.

100.6 Računovodski strokovnjak mora oceniti vsakršne nevarnosti, ki ogrožajo skladnost s temeljnimi načeli, če pozna ali se od njega lahko razumno pričakuje, da pozna okoliščine ali razmerja, ki lahko ogrozijo skladnost s temeljnimi načeli.

100.7 Računovodski strokovnjak mora upoštevati kvalitativne in kvantitativne dejavnike, ko proučuje pomen nevarnosti. Če računovodski strokovnjak ne more izvajati ustreznih varoval, mora odkloniti ali prekiniti določeno strokovno storitev ali, kjer je to potrebno, se odredi naročniku (če gre za samostojnega računovodskega strokovnjaka) ali izstopiti iz delodajalske organizacije (če gre za računovodskega strokovnjaka v podjetju).

100.8 Računovodski strokovnjak lahko nehote krši določbo tega kodeksa. Taka nenamerna kršitev ob upoštevanju narave in pomena zadeve morda ne ogroža skladnosti s temeljnimi načeli, če je kršitev, potem ko je odkrita, hitro odpravljena in če so sprejeta vsa potrebna varovala.

100.9 Dela B in C vključujeta zglede, katerih namen je ponazoriti, kako se mora uporabljati konceptualni okvir. Namen teh zgledov ni predstaviti izčrpen seznam vseh okoliščin, ki jih doživlja računovodski strokovnjak in lahko ustvarijo nevarnosti, ki ogrožajo skladnost s temeljnimi načeli, in se ti zgledi na tak način tudi ne smejo razlagati. Zaradi tega ni dovolj, da se računovodski strokovnjak zgolj ravna po predstavljenih zgledih, ampak mora ta okvir uporabljati tudi v posebnih okoliščinah, na katere naleti računovodski strokovnjak.

Nevarnosti in varovala

100.10 Skladnost s temeljnimi načeli je lahko potencialno ogrožena s širokim spletom okoliščin. Številne grožnje spadajo v naslednje kategorije:

- a) nevarnosti koristoljubja, ki so lahko posledica finančnih ali drugih interesov računovodskega strokovnjaka ali najožjega ali **ožjega družinskega** člana;
- b) nevarnosti samopregledovanja, do katerih pride, če mora računovodski strokovnjak, odgovoren za presojo, ponovno oceniti predhodno presojo;
- c) nevarnosti posredovanja/zagovarjanja, do katerih lahko pride, če računovodski strokovnjak podpira položaj ali mnenje do take mere, da je poznejša nepristranskost lahko ogrožena;
- d) nevarnosti domačnosti/prijateljskih stikov, do katerih lahko pride, če računovodski strokovnjak zaradi tesnega razmerja postane preveč dovzeten za interese drugih; in
- e) nevarnosti zastraševanja, do katerih lahko pride, če računovodski strokovnjak iz strahu pred dejanskimi ali občutenimi grožnjami ne ravna nepristransko.

Dela B in C tega kodeksa dajeta zglede okoliščin, ki lahko sprožajo navedene kategorije nevarnosti za samostojne računovodske strokovnjake in računovodske strokovnjake v podjetjih. Samostojni računovodski strokovnjaki lahko glede na svoje posebne okoliščine najdejo napotke tudi v Delu C.

100.11 Varovala, ki take nevarnosti lahko odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven, se delijo v dve širši kategoriji:

- a) varovala, uvedena s poklicem, zakonodajo ali predpisom; in
- b) varovala v delovnem okolju.

100.12 Varovala, uvedena s poklicem, zakonodajo ali predpisi, med drugim vključujejo:

- zahteve po izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušnjah za vstop v poklic;
- zahteve po nenehnem poklicnem razvoju;
- predpisi o upravljanju družb;
- poklicni standardi;
- poklicno ali regulativno spremljanje in disciplinski postopki;
- zunanja revizija poročil, ki jo opravlja z zakonom pooblaščen tretja oseba, in sicer obračunov, sporočil ali informacij, ki jih pripravlja računovodski strokovnjak.

100.13 Dela B in C tega kodeksa obravnavata zaščitne ukrepe/varovala v delovnem okolju za samostojne računovodske strokovnjake in računovodske strokovnjake v podjetjih.

100.14 Določena varovala lahko povečajo verjetnost, da se neetično ravnanje prepozna ali od njega odvrne. Med takimi varovali, ki se lahko vzpostavijo z računovodskim poklicem, zakonodajo, predpisi ali zanje poskrbi delodajalska organizacija, so med drugim lahko:

- učinkovit, dobro oglaševan in objavljen sistem pritožb, s katerim upravlja delodajalska organizacija, stanovska organizacija ali zakonodajalec, ki kolegom v poklicu, delodajalcem in posameznikom iz vrst javnosti omogoča, da opozorijo na nestrokovno ali neetično vedenje;
- izrecno določena dolžnost javljati kršitve etičnih zahtev.

100.15 Narava potrebnih varoval se spreminja glede na okoliščine. Pri izvrševanju strokovnih presoj mora računovodski strokovnjak pretehtati, kaj bi razumna in obveščena tretja stran, ki pozna vse ustrezne informacije, vključno z daljnosežnostjo nevarnosti in uporabljenih varoval, obravnavala kot nesprejemljivo ravnanje.

Reševanje etičnih sporov

100.16 Pri ocenjevanju skladnosti s temeljnimi načeli se od računovodskega strokovnjaka lahko zahteva, da mora rešiti spor, nastal pri izvajanju temeljnih načel.

100.17 Ko začne bodisi formalen bodisi neformalen postopek reševanja spora, mora računovodski strokovnjak sam ali skupaj z drugimi upoštevati kot del postopka reševanja spora naslednje elemente:

- a) ustrezna dejstva;
- b) zadevna etična vprašanja;
- c) temeljna načela, ki se nanašajo na predmetno zadevo;
- d) veljavne notranje postopke; in
- e) alternativne poti ukrepanja.

Ob upoštevanju teh elementov mora računovodski strokovnjak določiti ustrezen način ukrepanja, ki je v skladu z ugotovljenimi temeljnimi načeli. Računovodski strokovnjak mora tudi pretehtati posledice vsake možne poti ukrepanja. Če zadeva ostane nerešena, se mora

računovodski strokovnjak posvetovati z drugimi strokovnjaki v **podjetju računovodskih strokovnjakov*** ali delodajalski organizaciji, ki naj mu pomagajo doseči rešitev zadeve.

100.18 Če zadeva vključuje spor s samo organizacijo ali znotraj nje, se mora računovodski strokovnjak posvetovati tudi z osebami, odgovornimi za vodenje organizacije, kot je upravni odbor ali nadzorni svet.

100.19 Lahko je v najboljšem interesu računovodskega strokovnjaka, da dokumentira vsebino določenega vprašanja in podrobnosti razprav ali sprejetih odločitev v zvezi s tem vprašanjem.

100.20 Če pomembnega spora ni mogoče rešiti, se računovodski strokovnjak lahko odloči pridobiti strokovni nasvet ustreznega strokovnega organa ali pravnih svetovalcev, da s tem pridobi smernice za etična vprašanja, ne da bi bila kršena zaupnost. Na primer, računovodski strokovnjak lahko naleti na goljufijo, prijava slednje pa bi zanj lahko pomenila kršitev odgovornosti računovodskega strokovnjaka, da spoštuje zaupnost informacij. Računovodski strokovnjak mora pretehtati možnost pridobiti praven nasvet o tem, ali mora goljufijo prijaviti.

100.21 Če po izčrpanju vseh ustreznih možnosti etični spor še vedno ostane nerešen, mora računovodski strokovnjak, če je to mogoče, odkloniti svojo vpletenost v zadevo, ki sproža spor. Računovodski strokovnjak se lahko odloči, da je v danih razmerah zanj primerno, da odkloni **sodelovanje v skupini, ki opravlja posel**, ali opravljanje določene naloge ali pa da povsem odstopi s položaja, iz podjetja ali delodajalske organizacije.

Razdelek 110

Neoporečnost

110.1 Načelo neoporečnosti vsem računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da so odkriti in poštene pri opravljanju poklica in poslovnih odnosih. Neoporečnost tudi pomeni korektno poslovanje in resnicoljubnost.

110.2 Računovodski strokovnjak ne sme biti udeležen pri poročilih, izkazih, sporočilih ali drugih informacijah, če je prepričan, da informacija:

- a) vsebuje napačne ali zavajajoče ugotovitve;
- b) vsebuje ugotovitve ali informacije, posredovane brezbrizno;
- c) opušča ali zanemarja podatke, ki bi morali biti navedeni, če bi bila taka opustitev ali zanemarjanje zavajajoča.

110.3 Šteje se, da računovodski strokovnjak ne krši odstavka 110.2, če zagotovi spremenjeno poročilo o zadevi, o kateri je govor v odstavku 110.2.

Razdelek 120

Nepriistranskost

120.1 Načelo nepriistranskosti vsem računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da svojega strokovnega ali poslovnega mnenja ne smejo kompromitirati zaradi pristranosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih.

120.2 Računovodski strokovnjak je lahko izpostavljen situacijam, ki lahko oslabijo nepriistranskost. Vseh takih situacij v praksi ni mogoče opredeliti in odrediti. Razmerjem, ki

izkrivljajo ali nedovoljeno vplivajo na strokovno mnenje računovodskega strokovnjaka, se je treba izogibati.

Razdelek 130

Strokovna kompetentnost in dolžna skrbnost

130.1 Načelo strokovne kompetentnosti in dolžne skrbnosti računovodskim strokovnjakom nalaga naslednje obveznosti:

- a) vzdrževati strokovno znanje in veščine na zahtevani ravni, da naročniku ali delodajalcu zagotavljajo primerno strokovnost svoje strokovne storitve; in
- b) pri opravljanju strokovnih storitev delovati vestno in v skladu z veljavnimi tehničnimi in poklicnimi standardi.

130.2 Za strokovno opravljanje poklicne storitve se zahteva zdravo presojanje pri uporabi poklicnih znanj in veščin, potrebnih za te storitve. Strokovna kompetentnost se lahko deli na dve ločeni fazi:

- a) pridobitev strokovne kompetentnosti in
- b) vzdrževanje strokovne kompetentnosti.

130.3 Vzdrževanje strokovne kompetentnosti zahteva nenehno zavest o razvojnih spremembah v stroki in poslovanju ter njihovo razumevanje.

Nenehno spremljanje strokovnega razvoja nadgrajuje in vzdržuje sposobnosti, ki računovodskemu strokovnjaku omogočajo strokovno delovati v poklicnem okolju.

130.4 Vestnost vključuje odgovornost delovati v skladu z zahtevami zaupanih nalog, torej skrbno, temeljito in pravočasno.

130.5 Računovodski strokovnjak mora poskrbeti, da se osebe, ki so mu službeno podrejene, lahko ustrezno izobražujejo in nadzorujejo.

130.6 Kjer je to ustrezno, mora računovodski strokovnjak opozoriti naročnike, delodajalce ali druge uporabnike poklicnih storitev na omejitve, neločljivo povezane s temi storitvami, da se izogne napačni razlagi izraženega mnenja kot zatrditve dejstev.

Razdelek 140

Zaupnost

140.1 Načelo zaupnosti računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da se vzdržijo:

- a) razkritja zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu, zunaj podjetja ali delodajalske organizacije brez ustreznega posebnega dovoljenja, razen v primeru zakonske ali poklicne pravice ali dolžnosti razkriti;
- b) uporabe zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu, v svojo osebno korist ali korist tretjih oseb.

140.2 Računovodski strokovnjak mora ohranjati zaupnost tudi v družbenem okolju. Računovodski strokovnjak mora biti pripravljen in buden tudi na možnost nenamernega

razkritja, predvsem v okoliščinah dolgotrajnega druženja s poslovnim partnerjem ali ožjim oziroma **najožjim družinskim** članom.

140.3 Računovodski strokovnjak mora ohranjati zaupnost informacij, ki jih razkrije potencialni naročnik ali potencialni delodajalec.

140.4 Računovodski strokovnjak mora tudi upoštevati potrebo po ohranjanju zaupnosti informacij v podjetju računovodskih strokovnjakov ali delodajalski organizaciji, ki ga zaposluje.

140.5 Računovodski strokovnjak mora sprejeti vse razumne ukrepe, da osebe, ki je pod njegovim nadzorom, in osebe, ki mu svetujejo in pomagajo, spoštujejo njegovo dolžnost varovanja zaupnosti.

140.6 Nujnost ravnati se po načelu zaupnosti velja tudi po koncu razmerja med računovodskim strokovnjakom in naročnikom ali delodajalcem. Če računovodski strokovnjak zamenja službo ali pridobi novega naročnika, ima pravico do tega, da uporablja predhodne izkušnje. Vendar računovodski strokovnjak ne sme uporabiti ali razkriti kakršnih koli zaupnih informacij, ki jih bodisi pridobi, bodisi prejme zaradi poklicnega ali poslovnega razmerja.

140.7 Okoliščine, v katerih računovodski strokovnjaki morajo ali se lahko zgodi, da morajo razkriti zaupne informacije, ali okoliščine, v katerih je razkritje zaupnih informacij lahko ustrezno, so naslednje:

- a) razkritje je dovoljeno po zakonu in ga dovoli naročnik ali delodajalec;
- b) razkritje se zahteva po zakonu, na primer:
 - i) predložitev dokumentov ali drugih dokazov v sodnem postopku; ali
 - ii) razkritje kršitev zakona, ki pridejo na dan, pristojnim javnim organom; in
- c) če gre za poklicno dolžnost ali pravico razkriti informacije, kadar to ni prepovedano po zakonu,
 - i) da bi se ravnalo v skladu z revizijo kakovosti organa člana ali strokovnega organa;
 - ii) da bi se odzvalo na poizvedbo ali preiskavo organa člana ali strokovnega organa;
 - iii) da bi se varovalo poklicne interese računovodskega strokovnjaka v sodnem postopku; ali
 - iv) se ravnalo po strokovnih standardih in etičnih zahtevah.

140.8 Ko se odločajo, ali naj razkrijejo zaupne informacije ali naj jih ne, morajo računovodski strokovnjaki upoštevati:

- a) ali bi interesom vseh naročnikov, vključno s tretjimi osebami, katerih interesi bi lahko bili prizadeti, lahko škodovalo, če bi naročnik ali delodajalec pristal na to, da računovodski strokovnjak razkrije informacije;
- b) če so vse ustrezne informacije poznane in utemeljene, kolikor je to izvedljivo, kadar gre za neutemeljena dejstva, nepopolne podatke ali neutemeljene ugotovitve, se mora pri odločanju o vrsti morebitnega razkritja računovodski strokovnjak opreti na strokovno presojo; in
- c) vrsto pričakovanega sporočila in komu ga poslati; predvsem se morajo računovodski strokovnjaki prepričati o tem, da so naročniki, ki jim je sporočilo bilo poslano, ustrezni prejemniki.

Poklicno vedenje

150.1 Načelo poklicnega vedenja računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da spoštujejo veljavne zakone in predpise in se izogibajo vsakršnim dejanjem, ki lahko škodujejo ugledu tega poklica. To vključuje dejanja, o katerih bi razumna in obveščena tretja oseba, ki pozna vse ustrezne informacije, menila, da bi negativno vplivala na ugled tega poklica.

150.2 Ko tržijo in priporočajo svoje storitve, računovodski strokovnjaki svojega poklica ne smejo spraviti na slab glas. Računovodski strokovnjaki morajo biti pošteni in resnicoljubni in ne smejo:

- a) imeti prevelikih zahtev za storitve, ki jih lahko nudijo, za kvalifikacije, ki jih imajo, ali izkušnje, ki so jih pridobili, ali
- b) podcenjevati delo drugih ali ga neutemeljeno primerjati s svojim delom.

DEL B: SAMOSTOJNI RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI

Razdelek 200 Uvod

Razdelek 210 Imenovanje za poklic

Razdelek 220 Navzkrižja interesov

Razdelek 230 Druga mnenja

Razdelek 240 Honorarji in druge vrste nagrajevanja

Razdelek 250 Trženje strokovnih storitev

Razdelek 260 Darila in gostoljubje

Razdelek 270 Varstvo premoženja naročnikov

Razdelek 280 Nepristranskost – vse storitve

Razdelek 290 Neodvisnost – posli za pridobitev zagotovil

Razdelek 200

Uvod

200.1 Ta del kodeksa ponazarja, kako morajo samostojni računovodski strokovnjaki uporabljati konceptualni okvir, opisan v Delu A. Ni namen zgledov iz naslednjih razdelkov, da bi se razlagali ali smeli razlagati kot izčrpen seznam vseh okoliščin, ki jih doživlja samostojni računovodski strokovnjak in ki lahko privedejo do nevarnosti, da bi bilo ogroženo spoštovanje načel. Zaradi tega ni dovolj, da samostojni računovodski strokovnjak zgolj ravna v skladu s predstavljenimi zgledi, ampak mora glede na posebne okoliščine, s katerimi se sooča, uporabljati konceptualni okvir.

200.2 Samostojni računovodski strokovnjak se ne sme vključevati v posle, naloge ali dejavnosti, ki škodujejo ali bi lahko škodovali neoporečnosti, nepristranskosti ali ugledu poklica in katerih izid bi bil nezdržljiv z opravljanjem strokovnih storitev.

Nevarnosti in varovala

200.3 Široka vrsta okoliščin lahko potencialno ogroža ravnanje v skladu s temeljnimi načeli. Številne nevarnosti spadajo v naslednje kategorije:

- a) koristoljubje;
- b) samopregledovanje (revizija samega sebe);
- c) posredovanje/zagovarjanje;

- d) domačnost/prijateljski stiki; in
- e) zastraševanje.

Te nevarnosti so podrobneje obravnavane v Delu A tega kodeksa.

Narava in učinek nevarnosti sta lahko različna glede na to, ali nastaneta v zvezi z zagotavljanjem storitev za **naročnika revizije finančnega poslovanja** (*financial statement audit client*), naročnika posla za pridobitev zagotovil z revidiranjem nefinančnega poslovanja (*nonfinancial statement audit assurance client*) ali naročnika revizije brez pridobitve zagotovil (*non-assurance client*).

200.4 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti koristoljubja na strani samostojnega računovodskega strokovnjaka, so med drugim:

- **finančni delež** v kapitalu naročnika ali finančna udeležba skupaj z naročnikom;
- nedovoljena odvisnost od celotnih honorarjev določenega naročnika;
- tesen poslovni odnos z določenim naročnikom;
- strah pred izgubo poslovnega odnosa z določenim naročnikom;
- možnost zaposlitve pri naročniku;
- **dodatni honorar, pogojen s poslom za pridobitev zagotovil;**
- posojilo, dano naročniku zagotovil ali kateremu njegovih vodstvenih kadrov ali uslužbencev, ali od njih prejeto posojilo.

200.5 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti samopregledovanja, so med drugim:

- odkritje večje napake med ponovnim pregledom dela samostojnega računovodskega strokovnjaka;
- poročanje o delovanju finančnih sistemov, ki jih je računovodski strokovnjak sam načrtoval/zasnoval ali izvajal;
- priprava otvoritvenih podatkov za pripravo evidenc, ki so predmet prevzete delovne obveznosti;
- član **skupine za pridobivanje zagotovil** je **član upravljalnega sveta** tega naročnika ali je nedavno bil na tem položaju;
- član skupine za pridobivanje zagotovil je ali je nedavno bil delojemalec naročnika na položaju, ki mu omogoča (mu je omogočal) neposredno in pomembno vplivati na zadevo, ki so predmet prevzetega posla;
- opravljanje za naročnika storitev, ki neposredno vplivajo na zadevo, ki je predmet posla za pridobitev zagotovil.

200.6 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti zagovarjanja/posredovanja, so med drugim:

- spodbujanje deležev v **organizaciji, katere vrednostnice kotirajo na borzi***, kadar je ta oseba naročnik, ki je predmet revidiranja finančnega poslovanja;
- zagovor/posredovanje v korist naročnika zagotovil v pravnem postopku ali sporu s tretjimi strankami.

200.7 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti domačnosti/prijateljskih stikov, so med drugim:

- član delovne skupine ima ožje ali najožje družinsko razmerje s poslovodjem ali vodstvenim delavcem naročnika;
- član delovne skupine ima ožje ali najožje družinsko razmerje z uslužbencem naročnika, ki je na položaju, s katerega lahko neposredno in pomembno vpliva na zadevo, ki je predmet prevzetega posla;
- nekdanji partner podjetja računovodskih strokovnjakov je poslovodja ali vodstveni delavec/član upravljalnega sveta naročnika ali uslužbenec na položaju, s katerega lahko neposredno in pomembno vpliva na zadevo, ki je predmet prevzetega posla;

- sprejemanje naročnikovih daril ali ugodnejše obravnavanje s strani naročnika, če ne gre za očitno nepomembno vrednost;
- dolgoletno povezovanje/druženje vodstvenega osebja z naročnikom zagotovil.

200.8 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti zastraševanja, so med drugim:

- zastraševanje z odpustom ali kadrovsko zamenjavo v povezavi s prevzetim poslom za naročnika;
- zastraševanje s pravnim postopkom;
- pritisk, naj neustrezno zmanjša obseg potrebnega dela s ciljem znižanja stroškov dela.

200.9 Samostojni računovodski strokovnjak lahko tudi ugotovi, da posebne okoliščine lahko privedejo do izjemnih nevarnosti, ki ogrožajo spoštovanje temeljnih načel. Takih izjemnih nevarnosti seveda ni mogoče kategorizirati. Samostojni računovodski strokovnjak, pa naj bo v strokovnem ali poslovnem razmerju, se mora takih okoliščin in nevarnosti vedno zavedati in paziti.

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

- a) varovala, uvedena s stroko, zakonodajo ali predpisom; in
- b) varovala v delovnem okolju.

Zgledi varoval, uvedenih s stroko, zakonodajo ali predpisom, so opisani v odstavku 100.12 Dela A tega kodeksa.

200.11 V delovnem okolju bodo varovala različna glede na okoliščine. Varovala v delovnem okolju zajemajo po vsem podjetju računovodskih strokovnjakov razširjene zaščitne ukrepe in posebne zaščitne ukrepe, vezane na delovno obveznost. Samostojni računovodski strokovnjak mora dobro presoditi, kako najbolje obvladati prepoznano nevarnost. Pri tem presojanju mora računovodski strokovnjak pretehtati, kaj bi razumna in obveščena tretja stran, ki pozna vse ustrezne informacije, vključno z daljnosežnostjo nevarnosti in uporabljenih varoval, obravnavala kot nesprejemljivo ravnanje. Na to presojo bodo vplivala vprašanja, kot so pomen nevarnosti, vrsta/narava prevzete obveznosti in ustroj/organiziranost podjetja računovodskih strokovnjakov.

200.12 Varovala v delovnem okolju, razširjena po vsem podjetju računovodskih strokovnjakov, lahko vključujejo:

- vodenje podjetja računovodskih strokovnjakov, ki poudarja pomen spoštovanja temeljnih načel;
- vodenje podjetja računovodskih strokovnjakov, ki izraža pričakovanje, da bodo člani skupine za pridobivanje zagotovil delovali v javnem interesu;
- strateške usmeritve in postopki za izvajanje in spremljanje kontrole kakovosti prevzetih poslov;
- dokumentirane politike glede ugotavljanja nevarnosti, ki ogrožajo spoštovanje temeljnih načel, presojanje pomena teh nevarnosti in prepoznavanje ter izvajanje varoval za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti, razen tistih, ki so očitno neznatne, na sprejemljivo raven;
- kar zadeva podjetja računovodskih strokovnjakov, ki opravljajo posle za pridobitev zagotovil, dokumentirane politike **neodvisnosti**, kar zadeva prepoznavanje nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, ocenjevanje pomena teh nevarnosti in ocenjevanje ter izvajanje varoval za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti, razen tistih, ki so očitno neznatne, na sprejemljivo raven;
- dokumentirane interne politike in postopki, ki zahtevajo spoštovanje temeljnih načel;

- politike in postopki, ki omogočajo prepoznavanje interesov ali razmerij med podjetjem računovodskih strokovnjakov ali člani skupin, ki prevzamejo posle, in naročniki;
- politike in postopki za spremljanje in po potrebi nadzorovanje zanesljivosti prihodkov, prejetih od enega samega naročnika;
- uporaba različnih partnerjev in skupin za opravljanje poslov z ločenimi poročevalskimi linijami za opravljanje poslov brez pridobivanja zagotovil za naročnika zagotovil;
- politike in postopki, ki posameznikom, ki niso člani skupin za opravljanje poslov, prepovedujejo neustrezno vplivanje na izid prevzete delovne obveznosti;
- pravočasno seznanjanje vseh partnerjev in strokovnega osebja z usmeritvami in postopki podjetja računovodskih strokovnjakov, vključno z njihovimi spremembami, in primerno usposabljanje in izobraževanje o teh politikah in postopkih;
- imenovanje člana iz vrst vodstvenega kadra, ki bo odgovoren za pregledovanje ustreznosti delovanja sistema kontrole kakovosti v podjetju računovodskih strokovnjakov;
- obveščanje partnerjev in strokovnega osebja o tistih naročnikih zagotovil in povezanih organizacijah, od katerih morajo biti neodvisni;
- disciplinski mehanizem za spodbujanje ravnanja v skladu z usmeritvami in postopki;
- objavljene politike in postopki za spodbujanje in pooblastitev osebja, da nadrejene ravni v podjetju računovodskih strokovnjakov seznanja s problematiko, ki se nanaša na spoštovanje temeljnih načel, za katero so odgovorne.

200.13 Varovala v delovnem okolju, vezana na določen prevzet posel, lahko vključujejo:

- vključitev dodatnega računovodskega strokovnjaka, da pregleda opravljeno delo ali sicer svetuje, če je to potrebno;
- posvetovanje z neodvisno tretjo stranjo, kot je odbor neodvisnih poslovodij, strokovni regulativni organ ali drug računovodski strokovnjak;
- obravnavo etičnih vprašanj z osebami, odgovornimi za upravljanje naročnika;
- razkritje osebam, odgovornim za upravljanje naročnika, narave zagotovljenih storitev in višine zaračunanih honorarjev;
- vključitev drugega podjetja računovodskih strokovnjakov v opravljanje ali ponovno opravljanje dela prevzetega posla;
- načrtno menjavanje višjega osebja v skupini za pridobivanje zagotovil.

200.14 Odvisno od narave prevzetega posla se samostojni računovodski strokovnjak lahko morda zanese tudi na varovala, ki jih izvaja naročnik.

Vendar se računovodski strokovnjak ne sme zanašati zgolj na take ukrepe za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

200.15 Varovala znotraj sistemov in postopkov naročnika lahko vključujejo:

- ko naročnik izbira podjetje samostojnih računovodskih strokovnjakov, ki naj zanj opravi posel, izbor potrdijo ali odobrijo osebe, ki niso iz vrst vodstva;
- naročnik ima sposobne uslužbence z izkušnjami in delovnim stažem, ki lahko sprejemajo poslovodne odločitve;
- naročnik je uvedel interne postopke, ki zagotavljajo nepristransko odločanje o poverjanju poslov, ki niso povezani s pridobivanjem zagotovil;
- naročnik ima podjetniško organiziranost, ki mu zagotavlja ustrezen pregled nad storitvami podjetja računovodskih strokovnjakov, in ustrezen komunikacijski sistem.

Strokovno imenovanje (imenovanje za prevzem posla)

Sprejemanje naročnikov

210.1 Preden sprejme poslovno razmerje z novim naročnikom, mora samostojni računovodski strokovnjak pretehtati, ali bi sprejetje tega razmerja pomenilo nevarnost, ki bi ogrozila spoštovanje temeljnih načel. Možna nevarnost za moralno neoporečnost ali poklicno vedenje bi lahko, na primer, predstavljala odprta vprašanja, povezana z naročnikom (njegovimi lastniki, vodstvom in dejavnostmi).

210.2 Med vprašanji, povezanimi z naročnikom, ki bi lahko ogrozila spoštovanje temeljnih načel, so, na primer, vpletenost naročnika v nezakonite dejavnosti (kot so pranje denarja), nepoštenost ali vprašljiva praksa finančnega poslovanja.

210.3 Pomen kakršnih koli nevarnosti se mora oceniti. Če so ugotovljene nevarnosti vse prej kot neznatne, se morajo pretehtati in sprejeti varovala, potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

210.4 Ustrezna varovala lahko vključujejo pridobitev podatkov o naročniku, njegovih lastnikih, vodstvu ali osebah, odgovornih za njegovo upravljanje in poslovne dejavnosti, ali zavarovanje zaveze naročnika, da bo izboljšal poslovno prakso ali notranji nadzor.

210.5 Če nevarnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, mora samostojni računovodski strokovnjak odkloniti vzpostavitev poslovnega razmerja z naročnikom.

210.6 Odločitve o sprejemu sodelovanja se morajo redno pregledovati, kar zadeva obnovev prevzema posla za naročnika.

Sprejem posla

210.7 Samostojni računovodski strokovnjak mora pristati le na opravljanje tistih storitev, ki jih je kompetenten opravljati. Preden sprejme določen posel za naročnika, mora samostojni računovodski strokovnjak pretehtati, ali bi sprejem obveznosti lahko pomenil kakršno koli nevarnost, ki bi ogrozila spoštovanje temeljnih načel. Na primer, nevarnost koristoljubja, ki bi ogrozila strokovno kompetentnost in dolžno skrbnost, bi nastala, če skupina za pridobivanje zagotovil ne bi imela ali ne bi mogla pridobiti zadostne strokovnosti za primerno izpolnitev prevzetega posla.

210.8 Samostojni računovodski strokovnjak mora oceniti pomen prepoznanih nevarnosti in če so te vse prej kot očitno neznatne, se morajo izvajati varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- ustrezna seznanitev z naravo dejavnosti naročnika, zapletenostjo njegovih delovnih operacij, posebnimi zahtevami posla in ciljem, naravo in obsegom prevzete naloge;
- seznanitev z ustreznimi industrijskimi vejami ali vsebinami;
- izkušnje ali pridobitev izkušenj o ustreznih zakonskih zahtevah ali zahtevah za poročanje;
- imenovanje zadostnega osebja s potrebnimi sposobnostmi;
- uporaba izvedencev, če je to potrebno;
- dogovor o realističnem časovnem okviru za izpolnitev prevzetega posla;
- ravnanje v skladu z usmeritvami in postopki za kontrolo kakovosti, namen katerih je razumno zagotoviti, da bodo posebni posli prevzeti le, če jih bo mogoče primerno izpolniti.

210.9 Če se samostojni računovodski strokovnjak namerava zanašati na nasvet ali delo izvedenca, mora oceniti, ali je tako zanašanje upravičeno. Samostojni računovodski strokovnjak mora upoštevati dejavnike, kot so ugled, strokovno znanje in izkušnje, razpoložljivi viri in veljavni poklicni in etični standardi. Take informacije je mogoče pridobiti na podlagi predhodnega druženja z izvedencem ali posvetovanja z drugimi strokovnjaki.

Spremembe pri strokovnem imenovanju

210.10 Samostojni računovodski strokovnjak, ki je zaprosen, da zamenja drugega samostojnega računovodskega strokovnjaka, ali razmišlja, da bi oddal ponudbo za posel, ki ga trenutno opravlja drug samostojni računovodski strokovnjak, mora ugotoviti, ali obstajajo strokovni ali drugi razlogi za to, da ne bi sprejel posla, kot so okoliščine, ki ogrožajo spoštovanje temeljnih načel. Obstaja lahko, na primer, nevarnost, ki ogroža strokovno kompetentnost in dolžno skrbnost, če samostojni računovodski strokovnjak sprejme posel, še preden je zvedel za vsa ustrezna dejstva.

210.11 Daljnosežnost nevarnosti se mora oceniti.. Glede na naravo posla je morda potrebno neposredno komuniciranje z **rednim računovodskim strokovnjakom**, da se ugotovijo dejstva in okoliščine, ki stojijo za predlagano zamenjavo, tako da se samostojni računovodski strokovnjak lahko odloči, ali je ustrezno, da sprejme posel. Na primer, očitni razlogi za spremembo pri imenovanju morda v celoti ne odražajo dejstev in lahko nakazujejo nesoglasja z rednim računovodskim strokovnjakom, kar lahko vpliva na odločitev o tem, ali naj sprejme imenovanje.

210.12 Rednega računovodskega strokovnjaka zavezuje zaupnost podatkov. Do kakšne mere samostojni računovodski strokovnjak lahko in mora o zadevah naročnika razpravljati s predlaganim računovodskim strokovnjakom bo odvisno od narave posla in

- a) od tega, ali je pridobil dovoljenje naročnika, da to stori; ali
- b) od zakonskih ali etičnih zahtev, ki se nanašajo na tako komuniciranje in razkritje, kar se v posameznih jurisdikcijah različno obravnava.

210.13 Če ni posebnih navodil naročnika, redni računovodski strokovnjak običajno ne sme prostovoljno ponujati informacij o naročnikovih zadevah. Okoliščine, v katerih je morda ustrezno razkriti zaupne informacije, so opisane v Razdelku 140 Dela A tega kodeksa.

210.14 Če se prepoznajo nevarnosti, ki so vse prej kot očitno neznatne, se morajo upoštevati in izvajati varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

210.15 Med takimi varovali so lahko:

- popolna in svobodna razprava o zadevah naročnika z rednim računovodskim strokovnjakom;
- prošnja, da redni računovodski strokovnjak posreduje poznane informacije o vsakršnih dejstvih ali okoliščinah, ki jih po mnenju rednega računovodskega strokovnjaka predlagani računovodski strokovnjak mora poznati, preden se bo odločal o tem, ali naj sprejme posel.

210.16 Samostojni računovodski strokovnjak bo v splošnem moral pridobiti dovoljenje naročnika, najbolje pisno, za začetek pogovorov z rednim računovodskim strokovnjakom. Po pridobitvi takega dovoljenja se mora redni računovodski strokovnjak ravnati po ustreznih zakonskih in drugih predpisih, ki urejajo take prošnje za informacije. V primerih, ko redni računovodski strokovnjak zagotovi informacije, morajo biti slednje dane pošteno in

nedvoumno. Če predlagani računovodski strokovnjak ne more komunicirati z rednim računovodskim strokovnjakom, mora informacije o kakršnih koli možnih nevarnostih poskušati pridobiti na drug način, na primer s poizvedovanjem pri tretjih osebah ali preverjanjem osnovnih podatkov o vodstvenih kadrih ali osebah, odgovornih za upravljanje naročnika.

210.17 Če nevarnosti ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval, mora samostojni računovodski strokovnjak, razen če je potrebi po pridobitvi dejstev mogoče zadostiti na drug način, odkloniti prevzem posla.

210.18 Samostojni računovodski strokovnjak je lahko zaprosen, da prevzame tudi delo, ki ga redni računovodski strokovnjak ni opravljal. Take okoliščine lahko sprožijo možne nevarnosti, ki ogrožajo strokovno kompetentnost in dolžno skrbnost, zaradi, na primer, pomanjkanja ali nepopolnosti informacij. Med zaščitnimi ukrepi zoper take nevarnosti je seznanitev rednega računovodskega strokovnjaka s predlaganim delom, kar za rednega računovodskega strokovnjaka pomeni priložnost zagotoviti ustrezne dodatne informacije, potrebne za pravilno opravljanje dela.

Razdelek 220

Navzkrižja interesov

220.1 Samostojni računovodski strokovnjak mora sprejeti vse razumne ukrepe za prepoznanje okoliščin, ki bi lahko sprožile navzkrižja interesov. Take okoliščine so lahko povod za nevarnosti, ki ogrožajo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Do nevarnosti, ki ogroža, na primer, nepristranskost, lahko pride, če samostojni računovodski strokovnjak neposredno konkurira naročniku ali ima skupen posel/skupno podjetje ali podoben dogovor s pomembnim konkurentom naročnika. Taka nevarnost za nepristranskost ali zaupnost lahko tudi nastane, če samostojni računovodski strokovnjak opravlja storitve za naročnike, katerih interesi so v navzkrižju, ali so naročniki v sporu drug z drugim glede predmetne zadeve ali transakcije.

220.2 Samostojni računovodski strokovnjak mora oceniti daljnosežnost vsakršnih nevarnosti. Ocena vključuje presojo, opravljeno pred sprejetjem ali nadaljevanjem sodelovanja z naročnikom ali konkretnega posla za naročnika, ali ima samostojni računovodski strokovnjak kakršne koli poslovne interese ali odnose z naročnikom ali tretjo osebo, ki bi lahko pomenili nevarnosti. Če so nevarnosti vse prej kot le očitno neznatne, se morajo upoštevati in izvajati varovala, potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

220.3 Odvisno od okoliščin, ki so povod za navzkrižje interesov, so med varovali, ki jih mora običajno sprejeti računovodski strokovnjak, naslednji ukrepi:

- a) uradna seznanitev naročnika s poslovnim interesom ali dejavnostmi revizijskega podjetja, ki lahko predstavljajo navzkrižje interesov, in pridobitev njegovega soglasja za delovanje v takih okoliščinah; ali
- b) uradna seznanitev vseh znanih zadevnih oseb s tem, da samostojni računovodski strokovnjak v zvezi z zadevo, pri kateri so njihovi posamezni interesi v navzkrižju, deluje v imenu dveh ali več oseb, in pridobitev njihovega soglasja za tako delovanje; ali
- c) uradna seznanitev naročnika s tem, da samostojni računovodski strokovnjak, ki zagotavlja predlagane storitve (na primer v določenem tržnem sektorju ali v zvezi z

določeno storitvijo), ne deluje v imenu izključno enega katerega koli naročnika, in pridobitev njegovega soglasja za tako delovanje.

220.4 Upoštevati se morajo tudi naslednja dodatna varovala:

- a) uporaba ločenih skupin za opravljanje posla; in
- b) postopki za preprečevanje dostopa do informacij (npr. strogo fizično ločevanje takih skupin, zaupno in zaščiteno arhiviranje podatkov); in
- c) jasne smernice članom skupin za opravljanje posla glede vprašanj varnosti in zaupnosti podatkov; in
- d) uporaba sporazumov o zaupnosti, ki jih podpišejo uslužbenci in partnerji podjetja; in
- e) redno pregledovanje izvajanja varoval s strani višjega predstavnika, ki sam ne sodeluje pri poslih za naročnika.

220.5 Če navzkrižje interesov predstavlja nevarnost za katerega od temeljnih načel, vključno z nepristranskostjo, zaupnostjo ali poklicnim vedenjem, ki je z izvajanjem varoval ni mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, mora samostojni računovodski strokovnjak sklepati, da ni primerno, da sprejme določen posel, ali da se mora odpovedati enem ali več spornim poslom.

220.6 Če samostojni računovodski strokovnjak zaprosi za soglasje naročnika, da lahko deluje v imenu drugega naročnika (ki je ali ni obstoječi naročnik) v zvezi z zadevo, pri kateri so interesi v navzkrižju, in je naročnik zavrnil svoje soglasje k njegovemu delovanju v takih okoliščinah, ne sme v zadevi, ki sproža navzkrižje interesov, več delovati v imenu naročnika.

Razdelek 230

Druga mnenja

230.1 Stanja, v katerih je samostojni računovodski strokovnjak zaprosen, da izreče drugo mnenje o uporabi računovodskih in revizijskih standardov, standardov finančnega poročanja ali drugih standardov ali načel v zvezi s posebnimi okoliščinami ali transakcijami, ki jih opravlja podjetje ali organizacija, ki ni obstoječ naročnik, ali so take transakcije opravljene v imenu takega podjetja ali organizacije, lahko sprožijo nevarnosti, ki ogrožajo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Nastane lahko, na primer, nevarnost, ki v okoliščinah, ko drugo mnenje ne temelji na istih dejstvih, danih na voljo rednemu računovodskemu strokovnjaku, ali temelji na neustreznem pričevanju, lahko ogrozi strokovno kompetentnost in dolžno skrbnost. Daljnosežnost nevarnosti bo odvisna od okoliščin zaprosila in vseh drugih razpoložljivih dejstev in domnev, pomembnih za oblikovanje strokovne presoje.

230.2 Ko je zaprosen za tako mnenje, mora samostojni računovodski strokovnjak oceniti daljnosežnost nevarnosti in, če so te vse prej kot očitno neznatne, upoštevati in izvajati zaščitne ukrepe, potrebne za odpravo teh nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi zaščitnimi ukrepi so lahko iskanje dovoljenja naročnika, da računovodski strokovnjak sme stopiti v stik z rednim računovodskim strokovnjakom, opisovanje omejitev, ki obkrožajo mnenje ob stiku z naročnikom, in izročitev izvoda mnenja rednemu računovodskemu strokovnjaku.

230.3 Če podjetje računovodskih strokovnjakov ali oseba, ki išče mnenje, ne bo dovolila stika z rednim računovodskim strokovnjakom, mora samostojni računovodski strokovnjak ob upoštevanju vseh okoliščin premisliti, ali je ustrezno, da dà iskano mnenje.

Razdelek 240

Honorarji in druge vrste nagrajevanja

240.1 Ko se začne pogajati o strokovnih storitvah, se samostojni računovodski strokovnjak lahko sklicuje na vsakršen koli honorar, ki se zdi primeren. Dejstvo, da samostojni računovodski strokovnjak lahko navaja honorar, ki je honorar drugega samostojnega računovodskega strokovnjaka, samo po sebi ni neetično. Vendar lahko višina navedenih tarif sproži nevarnosti, ki ogrozijo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Nevarnost koristoljubja, ki ogrozi strokovno kompetentnost in dolžno skrbnost, nastane, na primer, če je naveden honorar tako nizek, da lahko zaradi te cene oteži izpolnitev poslovne obveznosti v skladu z veljavnimi strokovnimi in tehničnimi standardi.

240.2 Daljnosežnost takih nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so višina navedenega honorarja in storitve, na katere se honorar nanaša. Zaradi teh možnih nevarnosti se morajo upoštevati in izvajati varovala, ki so potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med varovali, ki se lahko sprejmejo, so:

- ozaveščanje naročnika glede pogojev za prevzem posla in predvsem podlage, na kateri bo zaračunan honorar in zanj opravljena storitev, ki je krita z navedenim honorarjem;
- določitev ustreznega roka in usposobljenega osebja za prevzem posla.

240.3 Honorarji, odvisni od okoliščin in zato različni, se pogosto uporabljajo za določene vrste poslov, ki se ne nanašajo na pridobitev zagotovil. Vendar taki honorarji lahko v določenih okoliščinah sprožijo nevarnosti, ki ogrozijo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost. Daljnosežnost takih nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, ki vključujejo:

- naravo posla;
- razpon možnih višin honorarja;
- podlago za določitev honorarja;
- možno revizijo izida ali rezultata transakcije, ki jo opravi neodvisna tretja oseba.

240.4 Daljnosežnost takih nevarnosti se mora oceniti in če so te nevarnosti vse prej kot očitno neznatne, se morajo upoštevati in izvajati varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- vnaprejšnji pisni dogovor z naročnikom o podlagi za nagrajevanje;
- seznanitev predvidenih uporabnikov z delom, ki ga je opravil samostojni računovodski strokovnjak, in s podlago za njegovo plačilo;
- politike in postopki za kontrolo kakovosti;

Op.: Z okoliščinami pogojeni honorarji za posle, ki se ne nanašajo na pridobitev zagotovil, za naročnika zagotovil so opisani v Razdelku 290 tega kodeksa.

- Revizija storitve, ki jo je opravil samostojni računovodski strokovnjak, s strani nepristranske tretje osebe.

240.5 V določenih okoliščinah samostojni računovodski strokovnjak lahko v zvezi z določenim naročnikom prejme plačilo za napotitev na drugega izvajalca ali provizijo. Če samostojni računovodski strokovnjak, na primer, ne zagotovi določene storitve, ki jo zahteva naročnik, lahko prejme plačilo za to, da stalnega naročnika napoti na drugega samostojnega računovodskega strokovnjaka ali drugega izvedenca. Samostojni računovodski strokovnjak

lahko prejme tudi provizijo tretje osebe (npr. prodajalca programske računalniške opreme) v zvezi s prodajo blaga ali storitev za naročnika. Sprejetje takega plačila za napotitev ali sprejetje provizije lahko sproži nevarnost koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost in strokovno kompetentnost ter dolžno skrbnost.

240.6 Samostojni računovodski strokovnjak lahko tudi sam plača provizijo, da pridobi naročnika, na primer, če naročnik stalno naroča drugega samostojnega računovodskega strokovnjaka, ker zahteva specializirane storitve, ki jih redni računovodski strokovnjak ne nudi. Plačilo take provizije prav tako lahko pomeni nevarnost koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost in strokovno kompetentnost ter dolžno skrbnost.

240.7 Samostojni računovodski strokovnjak ne sme plačevati ali sprejemati honorarjev za napotitev/posredovanje ali provizij, razen če je vzpostavil zaščitne ukrepe za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi zaščitnimi ukrepi so lahko:

- seznanitev naročnika z dogovori o plačilu honorarja drugemu poklicnemu računovodji, ki mu je bilo delo posredovano;
- pridobitev vnaprejšnjega soglasja naročnika k dogovorom o proviziji v zvezi z blagom ali storitvami, ki jih naročniku proda tretja oseba.

240.8 Samostojni računovodski strokovnjak lahko kupi drugo podjetje računovodskih strokovnjakov v celoti ali del njega, če bodo plačila nakazana posameznikom, prejšnjim lastnikom podjetja, ali njihovim dedičem. Taka plačila se ne štejejo za provizije ali honorarje za napotitev/posredovanje v smislu odstavka 240.5 – 240.7 zgoraj.

Razdelek 250

Trženje strokovnih storitev

250.1 Če se samostojni računovodski strokovnjak poteguje za nov posel prek **oglaševanja** ali drugih oblik trženja, lahko nastopijo nevarnosti, ki ogrozijo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Nevarnost koristoljubja, ki ogrozi ravnanje skladno z načelom poklicnega vedenja, nastopi, če se storitve, dosežki ali proizvodi tržijo na način, ki ni združljiv s tem načelom.

250.2 Samostojni računovodski strokovnjak ne sme, ko trži strokovne storitve, spraviti poklica na slab glas. Samostojni računovodski strokovnjak mora biti pošten in resnicoljuben in ne sme:

- preveč zahtevati za ponujene storitve, kvalifikacije, ki jih ima, ali izkušnje, ki jih je pridobil; ali
- podcenjevati delo drugih in ga neutemeljeno primerjati s svojim delom.

Če samostojni računovodski strokovnjak dvomi o tem, ali je predlagana oblika oglaševanja ali trženja primerna, se mora posvetovati s pristojnim strokovnim organom.

Razdelek 260

Darila in gostoljubje

260.1 Samostojnemu poklicnemu računovodji ali njegovemu najožjemu ali ožjemu družinskemu članu utegne naročnik ponuditi darila in gostoljubje. Taka ponudba lahko sproži nevarnost, ki ogrozi ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Nevarnosti koristoljubja, ki ogrozi nepristranskost, lahko nastane, na primer, če sprejme darilo naročnika; do nevarnosti ustrahovanja, ki ogrozijo nepristranskost, lahko pride, če se take ponudbe objavijo.

260.2 Daljnosežnost takih nevarnosti je odvisna od vrste, vrednosti in namena ponudbe. Če so darila ali gostoljubje ponujena v mejah, za katere bi razumna in obveščena tretja oseba, ki pozna vse ustrezne informacije, menila, da so očitno nepomembne vrednosti, lahko samostojni računovodski strokovnjak presodi, da je ta ponudba nekaj poslovno običajnega in brez posebnega namena vplivati na odločanje ali pridobiti informacije. V takih primerih samostojni računovodski strokovnjak lahko v splošnem sklepa, da ni večje nevarnosti, ki bi ogrozila ravnanje skladno s temeljnimi načeli.

260.3 Če so ocenjene nevarnosti vse prej kot očitno neznatne, se morajo upoštevati in izvajati varovala, potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če se nevarnosti ne morejo odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven s pomočjo varoval, samostojni računovodski strokovnjak ne sme sprejeti take ponudbe.

Razdelek 270

Varstvo premoženja naročnikov

270.1 Samostojni računovodski strokovnjak ne sme prevzeti skrbništva nad denarnimi sredstvi ali drugim premoženjem naročnika, razen če to dovoljuje zakon, in, če zakon dovoljuje, da to stori, lahko prevzame skrbništvo v skladu z dodatnimi zakonskimi dolžnostmi, naloženimi samostojnim računovodskim strokovnjakom, ki upravljajo s takim premoženjem.

270.2 Upravljanje s premoženjem naročnikov lahko sproži nevarnosti, ki ogrožajo ravnanje skladno s temeljnimi načeli. Obstaja, na primer, nevarnost koristoljubja, ki ogroža poklicno vedenje, pa tudi nepristranskost. Da bi se zavaroval pred takimi nevarnostmi, mora samostojni računovodski strokovnjak, ki mu je zaupan denar (ali drugo premoženje):

- a) to premoženje voditi ločeno od osebnega premoženja in premoženja podjetja računovodskih strokovnjakov;
- b) to premoženje uporabljati le za predviden namen;
- c) biti vsak trenutek pripravljen to premoženje in dohodek, dividende ali ustvarjen dobiček obračunati vsakomur, ki je upravičen do takega obračuna, in
- d) ravnati v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi, ki se nanašajo na upravljanje in obračunavanje takega premoženja.

270.3 Poleg tega se mora samostojni računovodski strokovnjak zavedati nevarnosti, povezanih z upravljanjem takega premoženja, ki ogrožajo ravnanje skladno s temeljnimi načeli, če se ugotovi, da premoženje izvira iz nezakonitih dejavnosti, kot je pranje denarja. Samostojni računovodski strokovnjaki morajo kot sestavni del postopkov ob prevzemu posla za naročnika opraviti ustrezne poizvedbe o viru takega premoženja in morajo upoštevati svoje zakonske in regulativne obveznosti. Odločijo se lahko tudi za iskanje pravnega nasveta.

Razdelek 280

Npristranskost-vse storitve

280.1 Samostojni računovodski strokovnjak mora ob zagotavljanju strokovnih storitev pretehtati, ali zaradi deležev v kapitalu naročnika ali odnosov z naročnikom ali člani njegovega upravljalnega sveta obstajajo nevarnosti, ki ogrožajo ravnanje skladno s temeljnim načelom nepristranskosti. Nevarnost domačnosti, ki ogroža nepristranskost, lahko nastane, na primer, če obstajajo družinske ali tesne prijateljske ali poslovne vezi.

280.2 Samostojni računovodski strokovnjak, ki opravlja posel za pridobitev zagotovil, mora biti neodvisen od naročnika zagotovil. Neodvisnost mnenja in neodvisnost po videzu sta potrebni, da bi samostojni računovodski strokovnjak lahko izrazil svoje mnenje, in to tudi javno, nepristransko, brez navzkrižja interesov ali nedovoljenega vpliva drugih. Razdelek 290 določa posebne smernice za zahteve po neodvisnosti samostojnih računovodskih strokovnjakov, ki opravljajo posle za pridobitev zagotovil.

280.3 Obstoj nevarnosti, ki ogroža nepristranskost pri zagotavljanju strokovne storitve, bo odvisen od posebnih okoliščin pri prevzemu obveznosti in od narave dela, ki jo opravlja samostojni računovodski strokovnjak.

280.4 Samostojni računovodski strokovnjak mora oceniti daljnosežnost prepoznanih nevarnosti in, če so te vse prej kot neznatne, proučiti in izvajati zaščitne ukrepe, potrebne za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Taka varovala vključujejo:

- izstop iz skupine, ki opravlja posel;
- nadzorni postopki;
- odpoved finančnega ali poslovnega odnosa, ki je povod za nevarnost;
- obravnava problema z nadrejenimi v podjetju računovodskih strokovnjakov;
- obravnava problema z osebami, odgovornimi za upravljanje naročnika.

Razdelek 290

Neodvisnost–Posli za pridobitev zagotovil

290.1 V primeru poslov za pridobitev zagotovil je v javnem interesu in zatorej zahteva tega Kodeksa etike, da so člani **skupin za pridobivanje zagotovil**, podjetja računovodskih strokovnjakov in, kjer je to ustrezno, **povezana podjetja računovodskih strokovnjakov** neodvisni od naročnikov zagotovil.

290.2 Namen poslov za pridobitev zagotovil je izboljšati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v izid ocenitve ali merjenja predmeta potrjevanja na podlagi meril. Mednarodni okvir za posle potrjevanja/certificiranja (Okvir za pridobivanje zagotovil/*the Assurance Framework*), ki ga izdaja Mednarodni odbor za revizorske in zavarovalniške standarde, opisuje elemente in cilje obveznosti potrjevanja in prepoznava obveznosti, na katere se nanašajo Mednarodni revizijski standardi (ISA), Mednarodni standardi o obveznostih revidiranja (ISRE) in Mednarodni standardi o poslih za pridobitev zagotovil (ISAE). Glede opisa elementov in ciljev obveznosti potrjevanja se je treba sklicevati na Okvir za pridobivanje zagotovil.

290.3 Kot je podrobneje razloženo v Okviru za pridobivanje zagotovil, samostojni računovodski strokovnjak v prevzeti obveznosti potrjevanja izrazi sklepno ugotovitev, katere namen je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov, razen odgovorne osebe, v izid ocenitve ali merjenja predmeta potrjevanja na podlagi meril.

290.4 Rezultat ocenitve ali merjenja predmeta je informacija, ki izhaja iz uporabe meril na predmetu. Izraz »predmetna informacija« pomeni izid ocenitve ali merjenja predmeta. Na primer:

- priznanje, merjenje, predstavitev in razkritje, predstavljeni v **finančnih poročilih** (predmetna informacija), izhajajo iz uporabe okvira za poročanje o finančnem položaju zaradi priznanja, merjenja, predstavitve in razkritja, kot so Mednarodni standardi za poročanje o finančnem položaju (merila), za finančno stanje, finančno poslovanje in denarne tokove (predmet);
- trditev o učinkovitosti notranjega nadzora (predmetna informacija) izhaja iz uporabe okvira za presojanje učinkovitosti notranjega nadzora, kot je COSO ali CoCo (merila), za notranji nadzor, proces (predmet).

290.5 Posli za pridobitev zagotovil lahko temeljijo na trditvi ali neposrednem poročanju. V obeh primerih vključujejo tri ločene strani: samostojnega računovodskega strokovnjaka, odgovorno osebo in predvidene uporabnike.

290.6 Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na trditvi, kar vključuje **obveznost revidiranja finančnega poslovanja***, ocenitev ali merjenje predmeta opravi odgovorna oseba in je predmetna informacija v obliki trditve, ki jo oblikuje odgovorna oseba, in dana na voljo predvidenim uporabnikom.

290.7 Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na neposrednem poročanju, samostojni računovodski strokovnjak bodisi neposredno izvaja ocenitev ali merjenje predmeta, bodisi pridobi predstavnika odgovorne osebe, da ta izvede ocenitev ali merjenje, ki predvidenim uporabnikom ni na voljo. Predmetna informacija je predvidenim uporabnikom zagotovljena v poročilu o pridobitvi zagotovil.

290.8 Neodvisnost

Neodvisnost mnenja (Independence of mind)

Miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja, ne da bi bilo pod kakšnim vplivom, ki bi ogrožal strokovno presojo, ter posamezniku omogoča delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom.

Neodvisnost po videzu (Independence in appearance)

Izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako pomembni, da bi lahko razumna in obveščena tretja stranka, ki pozna vse ustrezne informacije, tudi uporabljena varovala, utemeljeno sklepala, da je neoporečnost, nepristranskost ali strokovni dvom podjetja računovodskih strokovnjakov ali člana skupine za pridobivanje zagotovil, ogrožen(a).

290.9 Uporaba besede »neodvisnost« sama po sebi lahko privede do nerazumevanja. Če stoji sama zase, lahko opazovalci predpostavijo, da mora biti oseba, ki izvaja strokovno presojo, zunaj vseh ekonomskih, finančnih in drugih razmerij. To je nemogoče, saj je vsak član družbe v razmerju z drugimi. Zaradi tega se mora daljnosežnost ekonomskih, finančnih in drugih odnosov presojati tudi glede na to, kaj bi razumna in obveščena tretja oseba, ki pozna vse ustrezne informacije, menila, da je nesprijemljivo.

290.10 Pomembne so lahko številne različne okoliščine ali kombinacija okoliščin, zaradi česar je nemogoče opredeliti prav vsako stanje nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, in določiti ustrezne blažilne ukrepe, ki se morajo sprejeti. Poleg tega je narava poslov za

pridobitev zagotovil lahko različna in lahko zaradi tega obstajajo različne nevarnosti, ki zahtevajo izvajanje različnih varoval. Konceptualni okvir, ki od revizijskih podjetij in članov skupin za pridobivanje zagotovil zahteva, da rajši prepoznajo, ocenijo in odpravljajo nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, kot pa se zgolj držijo vrste posebnih pravil, ki so lahko samovoljna, je zaradi tega v javnem interesu.

Konceptualni pristop k neodvisnosti

290.11 Člani skupin za pridobivanje zagotovil, podjetja računovodskih strokovnjakov in povezana podjetja računovodskih strokovnjakov morajo konceptualni okvir, opisan v Razdelku 100, aplicirati na posamezne okoliščine, ki jih proučujejo. Poleg prepoznavanja razmerij med podjetjem, povezanimi podjetji, člani skupine za pridobivanje zagotovil in naročnikom zagotovil se mora proučiti tudi to, ali razmerja med posamezniki zunaj skupine za pridobivanje zagotovil in naročnikom zagotovil ustvarjajo nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost.

290.12 Namen zgledov, predstavljenih v tem razdelku, je ponazoriti uporabo konceptualnega okvira, nikakor pa ni njihov namen, da bi bili ali se razlagali kot izčrpen seznam vseh okoliščin, ki lahko privedejo do nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost.

Zato ni dovolj, da se član skupine za pridobitev zagotovil, podjetje računovodskih strokovnjakov ali povezano podjetje računovodskih strokovnjakov zgolj ravna po predstavljenih zgledih, ampak naj okvir rajši aplicira na posamezne okoliščine, s katerimi se sooča.

290.13 Narava nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, in veljavna varovala, potrebna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, se razlikujejo glede na značilnosti posameznega posla za pridobitev zagotovil: bodisi gre za obveznost revidiranja finančnega poročila ali za drugo vrsto posla za pridobitev zagotovil; in v tem zadnjem primeru gre za namen, predmetno informacijo in predvidene uporabnike poročila. Zato mora podjetje računovodskih strokovnjakov, ko odloča o tem, ali je ustrezno sprejeti oziroma nadaljevati prevzeto obveznost, oceniti ustrezne okoliščine, naravo posla za pridobitev zagotovil in nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, ter oceniti tudi naravo varoval in to, ali naj določen posameznik bo ali ne član skupine za pridobivanje zagotovil.

Mreže in povezana podjetja¹

290.14 Organizacija, ki spada v mrežo, je lahko podjetje, ki je v tem kodeksu opredeljeno kot samostojni podjetnik, družbeniško podjetje ali kapitalska družba računovodskih strokovnjakov in organizacija, ki obvladuje take stranke ali ki jo obvladujejo take stranke, lahko pa tudi druga vrsta organizacije, ki opravlja svetovalno ali pravno dejavnost. Zahteve po neodvisnosti v tem razdelku, ki veljajo za povezano podjetje, veljajo za vsako organizacijo, ki ustreza opredelitvi povezanega podjetja, ne glede na to ali ustreza tudi opredelitvi podjetja.

290.15 Podjetje, ki se šteje za povezano, mora biti neodvisno od naročnikov revizije računovodskih izkazov drugih podjetij v mreži. Pri naročnikih zagotovil, ki niso naročniki revizije računovodskih izkazov, je poleg tega treba proučiti nevarnosti, za katere podjetje utemeljeno meni, da obstajajo zaradi finančnih deležev pri naročniku drugih organizacij v mreži ali zaradi razmerja med naročnikom in drugimi organizacijami v mreži.

¹ Odstavki 290.14–290.26, ki so bili izdani julija 2006, se uporabljajo za posle pridobivanja zagotovil, kadar je datum poročila o zagotovilih 31. december 2008 ali še poznejši.

- 290.16 Da bi podjetja povečala svojo sposobnost zagotavljanja strokovnih storitev, se z drugimi podjetji in organizacijami povezujejo v večje sestave. Ti se povežejo v mrežo na podlagi posameznih dejstev in okoliščin ter ne na podlagi tega, ali so podjetja in organizacije računovodskih strokovnjakov pravno ločeni. Večji sestav je na primer lahko namenjen le lažji razporeditvi dela, kar pa samo po sebi ne izpolnjuje meril, potrebnih za vzpostavitev mreže. Druga možnost je, da je večji sestav namenjen sodelovanju, pri čemer imajo podjetja skupno blagovno znamko, skupen sistem nadzora kakovosti in pomembne strokovne vire, zato se šteje za mrežo.
- 290.17 Pri presoji, ali je neki večji sestav mreža, je treba upoštevati, ali razumna in obveščena tretja stranka ob tehtanju vseh konkretnih dejstev in okoliščin lahko sklepa, da so organizacije združene tako, da tvorijo mrežo. Ta presoja se dosledno uporablja za vso mrežo.
- 290.18 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je njegov namen sodelovanje in delitev dobička ter stroškov med organizacijami v sestavu. Delitev nematerialnih stroškov sama po sebi ne ustvarja mreže. Tudi če je delitev stroškov omejena le na stroške, povezane z razvojem revizijskih metodologij, priročnikov in programov usposabljanja, to še ne ustvarja mreže. Povezanost med podjetjem in sicer nepovezano organizacijo zaradi skupnega zagotavljanja storitev ali razvoja proizvodov samo po sebi še ni mreža.
- 290.19 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je namenjen sodelovanju in imajo organizacije v njem skupno lastništvo, opravljajo skupen nadzor in imajo skupno poslovodstvo. To se lahko doseže s pogodbo ali drugimi sredstvi.
- 290.20 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je namenjen sodelovanju in imajo organizacije v njem skupne politike in postopke nadzora kakovosti. Skupne politike in postopki nadzora kakovosti so v ta namen politike in postopki, ki se oblikujejo, izvajajo in spremljajo znotraj tega večjega sestava.
- 290.21 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je namenjen sodelovanju in imajo organizacije v njem skupno poslovno strategijo. Ta vključuje njihov medsebojni dogovor o doseganju skupnih strateških ciljev. Če organizacija sodeluje z drugo organizacijo izključno zato, da skupaj odgovorita na zaprosilo za predlog o zagotavljanju strokovnih storitev, se ne šteje, da je povezano podjetje.
- 290.22 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je namenjen sodelovanju in organizacije v njem uporabljajo skupno blagovno znamko. Skupna blagovna znamka vključuje skupne začetnice ali ime. Šteje se, da podjetje uporablja skupno blagovno znamko, če partner podjetja pri podpisu poročila o zagotovilih uporablja skupno blagovno znamko kot del imena podjetja ali skupaj z imenom podjetja.
- 290.23 Čeprav podjetje ni vključeno v mrežo in ne uporablja skupne blagovne znamke kot dela svojega imena, lahko daje vtis, da spada v mrežo, če na pisalnem ali promocijskem materialu omenja, da je član združenja podjetij. V izognitev vtisu, da podjetje spada v mrežo, mora skrbno premisliti, kako opisuje tako članstvo.
- 290.24 Če podjetje proda del svoje dejavnosti, prodajna pogodba včasih določa, da lahko ta del za določen čas še naprej uporablja ime ali del imena podjetja, čeprav s slednjim ni več povezan. V takih okoliščinah, ko organizaciji opravljata svojo dejavnost pod skupnim imenom, ne spadata v večji sestav, namenjen sodelovanju, in zato nista povezani podjetji. Ko se take organizacije predstavljajo zunanjim strankam, morajo skrbno premisliti, kako bodo naznanile, da niso povezana podjetja.

290.25 Večji sestav se šteje za mrežo, kadar je namenjen sodelovanju in imajo organizacije v njem skupen pomemben del strokovnih virov. Strokovni viri so:

- skupni sistemi, ki podjetjem omogočajo izmenjavo informacij, npr. podatkov o naročniku, izdajanje računov in časovne evidence;
- partnerji in osebje;
- strokovni oddelki za posvetovanje o strokovnih in industrijskih vprašanjih, transakcijah in dogodkih v zvezi s posli za pridobitev zagotovil;
- revizijska metodologija in revizijski priročniki; ter
- programi usposabljanja in zmogljivosti za usposabljanje.

290.26 Določitev, ali so skupni strokovni viri pomembni in so podjetja zato povezana podjetja, mora temeljiti na pomembnih dejstvih in okoliščinah. Kadar so skupni viri omejeni na skupno revizijsko metodologijo ali priročnike, brez izmenjave podatkov o osebju, naročnikih ali trgu, je malo verjetno, da se bodo ti viri šteli za pomembne. Isto velja za skupno prizadevanje glede usposabljanja. Kadar pa skupni viri vključujejo izmenjavo oseb ali informacij, na primer o tem, ali izbira osebja poteka iz skupnega vira in ali je znotraj večjega sestava ustanovljen skupen strokovni oddelk, ki sodelujočim podjetjem daje strokovne nasvete, ki jih podjetja morajo upoštevati, je večja verjetnost, da bo razumna in obveščena tretja stran sklenila, da so skupni viri pomembni

Posli za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na trditvi

Revidiranje finančnih poročil

290.27 Obveznosti revidiranja finančnih poročil so pomembne za široko paleto potencialnih uporabnikov; zato je neodvisnost po videzu poleg neodvisnosti mnenja prav posebnega pomena. Zato morajo biti člani skupine za pridobivanje zagotovil, podjetje računovodskih strokovnjakov in povezano podjetje računovodskih strokovnjakov neodvisni od naročnika zagotovil. Take zahteve po neodvisnosti vključujejo prepovedi določenih razmerij med člani skupine za pridobitev zagotovil in člani upravljalnega sveta naročnika revizije, ki so na položaju, s katerega lahko neposredno in pomembno vplivajo na predmetno informacijo (finančni izkazi). Proučiti je tudi treba, ali nevarnosti za neodvisnost nastajajo zaradi razmerij z uslužbenci naročnika, ki so na položaju, s katerega lahko neposredno in pomembno vplivajo na predmet revidiranja (finančno stanje, finančno poslovanje in denarni tokovi).

Drugi posli za pridobitev zagotovil

290.28 Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na trditvi, pri katerem naročnik ni naročnik revizije finančnega poslovanja, morajo člani skupine za pridobitev zagotovil in podjetje računovodskih strokovnjakov biti neodvisni od naročnika zagotovil (odgovorne osebe, ki mora poskrbeti za predmetno informacijo in je lahko odgovorna za predmet). Take zahteve po neodvisnosti vključujejo prepoved določenih razmerij med člani skupine za pridobivanje zagotovil in člani upravljalnega sveta naročnika, ki imajo položaj, s katerega lahko izvajajo neposreden in pomemben vpliv na predmetne informacije.

Proučiti je tudi treba, ali nevarnosti za neodvisnost nastajajo zaradi razmerij z uslužbenci naročnika, ki so na položaju, s katerega lahko neposredno in pomembno vplivajo na predmet prevzete naloge. Proučiti je tudi treba nevarnosti, za katere podjetje računovodskih strokovnjakov utemeljeno meni, da nastajajo zaradi deležev in razmerij povezanih podjetij računovodskih strokovnjakov.

290.29 Pri večini poslov za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na trditvi, ki niso posli revidiranja finančnih izkazov, je odgovorna oseba odgovorna za predmetne informacije in za predmet prevzete naloge. Vendar pri nekaterih poslih odgovorna oseba ni odgovorna za predmet prevzete naloge. Kadar, na primer, samostojni računovodski strokovnjak prevzame posel za pridobitev zagotovila glede poročila o postopkih trajnosti, ki ga je v nekem podjetju pripravil okoljski svetovalec, da bi bilo poročilo razdeljeno predvidenim uporabnikom, je odgovorna oseba za predmetne informacije okoljski svetovalec, za predmet (postopki trajnosti) pa je odgovorno podjetje.

290.30 Pri poslih za pridobitev zagotovil, temelječih na trditvi, ki niso posli revidiranja finančnih izkazov, kjer je odgovorna oseba odgovorna za predmetne informacije, ne pa za predmet, morajo biti člani skupine za pridobivanje zagotovil in podjetje računovodskih strokovnjakov neodvisni od osebe, odgovorne za predmetne informacije (naročnika zagotovil). Poleg tega je treba proučiti tudi nevarnosti, za katere podjetje računovodskih strokovnjakov utemeljeno meni, da lahko nastanejo zaradi deležev in razmerij med članom skupine za pridobivanje zagotovil, podjetjem računovodskih strokovnjakov, povezanim podjetjem računovodskih strokovnjakov in osebo, odgovorno za predmet.

Posli za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na neposrednem poročanju

290.31 Pri poslih za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na neposrednem poročanju, morajo biti člani skupine za pridobivanje zagotovil in podjetje računovodskih strokovnjakov neodvisni od naročnika zagotovil (osebe, odgovorne za predmet).

Poročila z omejeno uporabo

290.32 V primeru poročila o pridobitvi zagotovil za naročnika revizije nefinančnega poslovanja, ki je izrecno omejeno za uporabo prepoznanim uporabnikom, se smatra, da uporabniki poročila, ki so sodelovali pri določanju vrste in obsega navodil podjetja računovodskih strokovnjakov za opravljanje storitev, vključno z merili za ocenjevanje ali merjenje predmeta revizije, poznajo namen, predmetne informacije in omejitve poročila. To poznavanje in okrepljena sposobnost podjetja računovodskih strokovnjakov, da o zaščitnih ukrepih komunicira z vsemi uporabniki poročila, povečuje učinkovitost varoval za varstvo neodvisnosti po videzu. Podjetje računovodskih strokovnjakov lahko te okoliščine upošteva, ko ocenjuje nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, in proučuje merodajne zaščitne ukrepe za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Določbe tega razdelka se bodo morale uporabljati vsaj pri presojanju neodvisnosti članov skupine za pridobivanje zagotovil in njihove najožje in ožje družine. Nadalje, če bi podjetje računovodskih strokovnjakov imelo v naročniku zagotovil neposreden ali posreden finančni delež, bi bila nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da je noben zaščitni ukrep ne bi mogel zmanjšati na sprejemljivo raven.

Več odgovornih strank

290.33 Pri nekaterih poslih za pridobivanje zagotovil, pa naj temeljijo na trditvi ali na neposrednem poročanju, je lahko več odgovornih strank. Pri takih poslih lahko podjetje računovodskih strokovnjakov, ko presoja, ali se morajo določbe iz tega razdelka uporabljati za vsako odgovorno stranko, upošteva, ali bi interes ali razmerje med podjetjem računovodskih strokovnjakov ali članom skupine za pridobivanje zagotovil in posamezno odgovorno stranko pomenil nevarnost za neodvisnost, ki je v kontekstu predmetne informacije vse prej kot očitno neznatna. Upoštevani bodo dejavniki, kot so:

- pomembnost predmetne informacije (ali predmetne zadeve), za katero odgovarja odgovorna stranka; in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom.

Če podjetje računovodskih strokovnjakov presodi, da bi bila nevarnost za neodvisnost, nastala s takim interesom ali razmerjem s posamezno odgovorno stranko, očitno neznatna, vseh določb iz tega razdelka ni treba uporabljati v zvezi z zadevno odgovorno stranko.

Drugi premisleki

290.34 Nevarnosti in varovala, prepoznani v tem razdelku, se v splošnem obravnavajo v kontekstu interesov ali razmerij med podjetjem računovodskih strokovnjakov, povezanimi podjetji računovodskih strokovnjakov, člani skupine za pridobivanje zagotovil in naročnikom zagotovil. V primeru naročnika revizije finančnih izkazov, ki je organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi, mora podjetje računovodskih strokovnjakov skupaj z vsemi povezanimi podjetji računovodskih strokovnjakov pretehtati interese/deleže in razmerja, ki vključujejo povezane organizacije naročnika. Idealno je, če je take organizacije in deleže ter razmerja mogoče vnaprej prepoznati. Pri vseh drugih naročnikih zagotovil mora skupina za pridobivanje zagotovil, če utemeljeno meni, da je **povezana organizacija** takega naročnika zagotovil pomembna za presojo neodvisnosti podjetja računovodskih strokovnjakov od naročnika, proučiti to povezano organizacijo, ko presoja neodvisnost in izvaja ustrezna varovala.

290.35 Presoja nevarnosti, ki ogroža neodvisnost, in naknadnih ukrepov mora biti podprta z dokazili, pridobljenimi pred prevzemom posla in med njegovim opravljanjem. Obveznost za tako presojo in ukrepanje nastane, ko podjetje računovodskih strokovnjakov, povezano podjetje računovodskih strokovnjakov ali član skupine za pridobivanje zagotovil prepozna ali bi se od njega razumno pričakovalo, da bo prepoznal, okoliščine ali razmerja, ki bi lahko ogrozila neodvisnost. Lahko se zgodi, da podjetje računovodskih strokovnjakov, povezano podjetje računovodskih strokovnjakov ali posameznik nenamerno krši določbe tega razdelka. Če pride do take nenamerne kršitve, ta v splošnem ne bo ogrozila neodvisnosti z ozirom na naročnika zagotovil, če ima podjetje računovodskih strokovnjakov sprejete ustrezne politike za kontrolo kakovosti in postopke za spodbujanje neodvisnosti in je kršitev, ko je odkrita, hitro odpravljena ter se izvajajo potrebni zaščitni ukrepi.

290.36 V tem razdelku so navedene pomembne in očitno nepomembne/neznatne nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost. Pri presojanju pomembnosti posamezne zadeve se morajo upoštevati kvalitativni in kvantitativni dejavniki. Posamezna zadeva se lahko šteje za očitno nepomembno/neznatno le, če se smatra, da je nekaj vsakdanjega in neznatnega.

Cilj in sestava tega razdelka

290.37 Cilj tega razdelka je podjetjem računovodskih strokovnjakov in članom skupin za pridobivanje zagotovil pomagati:

- a) prepoznavati nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost;
- b) presoјati, ali so te nevarnosti očitno nepomembne; in
- c) če nevarnosti niso očitno nepomembne, določiti in izvajati ustrezna varovala za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Vedno se mora pretehtati, kaj bi razumna in obveščena tretja stran, ki pozna vse ustrezne informacije, vključno z uporabljenimi varovali, utemeljeno obravnavala kot nesprejemljivo ravnanje. V situacijah, ko ni na voljo nobenih varoval za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven,, so edini možni ukrepi odprava dejavnosti ali deleža, ki je povod za nevarnost, ali zavrnitev prevzema ali nadaljevanja posla za pridobitev zagotovil.

290.38 Ta razdelek se končuje z nekaterimi zgledi tega, kako naj se ta konceptualni pristop k neodvisnosti izvaja v posebnih okoliščinah in razmerjih. Zgledi govorijo o nevarnostih, ki ogrožajo neodvisnost in lahko nastanejo zaradi posebnih okoliščin in razmerij (odstavki od 290.100 dalje). S strokovno presojo se določajo ustrezna varovala za odpravo nevarnosti, ki grozijo neodvisnosti, ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven. Pri nekaterih zgledih so nevarnosti za neodvisnost tako velike, da je edini možni ukrep odprava dejavnosti ali deleža/interesa, ki je povod za nevarnost, ali zavrnitev prevzema ali nadaljevanja posla za pridobivanje zagotovil. Pri drugih zgledih je nevarnost mogoče odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval. Vendar ni mišljeno, da bi bili zgledi vseobsegajoči.

290.39 Določeni zgledi iz tega razdelka navajajo, kako naj se okvir uporablja za posel revidiranja finančnega poslovanja v primeru organizacije, katere vrednostnice kotirajo na borzi. Kadar se organ član odloči, da ne bo razlikoval med organizacijami, katere delnice kotirajo na borzi, in drugimi organizacijami, se mora šteti, da se zgledi poslov revidiranja finančnega poslovanja organizacij, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, nanašajo na vse posle revidiranja finančnega poslovanja.

290.40 Če so prepoznane nevarnosti, ki niso očitno neznatne, in podjetje računovodskih strokovnjakov sklene, da bo prevzelo ali nadaljevalo posel za pridobitev zagotovil, se mora sklep dokumentirati. Dokumentacija mora vključevati opis prepoznanih nevarnosti in varoval za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.41 Presoja pomembnosti vsakršnih nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost, in varoval, potrebnih za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, upošteva javni interes. Določene organizacije so lahko velikega javnega pomena, ker imajo zaradi svojega poslovanja, svoje velikosti ali svojega statusa pravne osebe zelo veliko uporabnikov/interesnih skupin. Zgledi takih organizacij lahko vključujejo podjetja, ki kotirajo na borzi, kreditne ustanove, zavarovalnice in pokojninske sklade. Zaradi velikega javnega interesa za finančne izkaze organizacij, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, se določeni odstavki v tem razdelku ukvarjajo še z drugimi zadevami, pomembnimi za revidiranje finančnega poslovanja organizacij, ki kotirajo na borzi. Proučiti je treba uporabo okvira za revidiranje finančnega poslovanja organizacij, ki kotirajo na borzi, tudi za druge naročnike revidiranja finančnega poslovanja, ki so prav tako lahko velikega javnega interesa.

290.42 Revizijske komisije lahko pomembno vplivajo na upravljanje podjetij, če so neodvisne od vodstva naročnika, in lahko upravni odbor pomagajo prepričati, da je podjetje računovodskih strokovnjakov pri opravljanju svoje revizorske vloge neodvisno. Podjetje računovodskih strokovnjakov in revizijska komisija (ali drug organ upravljanja, če ni revizijske komisije) organizacij, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, morata redno izmenjevati mnenja o razmerjih in drugih zadevah, ki po mnenju podjetja računovodskih strokovnjakov lahko utemeljeno vplivajo na neodvisnost.

290.43 Podjetja računovodskih strokovnjakov morajo vzpostaviti politike in postopke za izmenjavo mnenj o neodvisnosti z revizijskimi komisijami ali drugimi odgovornimi za upravljanje naročnika. Če gre za revidiranje finančnega poslovanja organizacij, ki kotirajo na borzi, mora podjetje računovodskih strokovnjakov komunicirati ustno in pisno vsaj enkrat na leto o vseh razmerjih in drugih zadevah med podjetjem računovodskih strokovnjakov, povezanimi podjetji računovodskih strokovnjakov in naročnikom revizije finančnega poslovanja, ki po strokovnem mnenju podjetja računovodskih strokovnjakov lahko utemeljeno vplivajo na neodvisnost.

Zadeve, o katerih si je treba izmenjati mnenja, bodo glede na okoliščine različne in bo o njih moralo odločati podjetje računovodskih strokovnjakov, v splošnem pa morajo računovodski strokovnjaki obravnavati zadeve, navedene v tem razdelku.

Obdobje posla za pridobivanje zagotovil

290.44 Člani skupine za pridobivanje zagotovil in podjetje računovodskih strokovnjakov morajo biti v obdobju opravljanja posla neodvisni od naročnika zagotovil. Obdobje opravljanja posla se začne, ko skupina za pridobivanje zagotovil začne z opravljanjem teh storitev, in se konča, ko je izdano poročilo o opravljenih zagotovilih, razen če gre za redno ponavljajoča se naročila po zagotovilih. Če se pričakuje, da bo posel ponovno naročen, se bo obdobje opravljanja posla končalo z uradnim obvestilom ene ali druge strani, da je poslovno razmerje odpovedano/končano, ali z izdanim končnim poročilom o opravljenih zagotovilih, pri čemer se upošteva poznejši datum.

290.45 Če gre za posel revidiranja finančnih izkazov, obdobje opravljanja posla vključuje obdobje finančnih izkazov, o katerih poroča podjetje računovodskih strokovnjakov. Ko organizacija postane naročnik revizije finančnega poslovanja med ali po obdobju finančnih izkazov, o katerih bo poročalo podjetje računovodskih strokovnjakov, mora podjetje računovodskih strokovnjakov proučiti, ali lahko nastane kakršna koli nevarnost, ki ogroža neodvisnost, zaradi:

- finančnih ali poslovnih razmerij z naročnikom revizije med ali po obdobju, ki ga krijejo finančni izkazi, vendar pred sprejemom posla revidiranja finančnih izkazov; ali
- predhodnih storitev, opravljenih za naročnika revizije.

Podobno, če gre za posel za pridobivanje zagotovil, mora podjetje računovodskih strokovnjakov proučiti, ali kakršna koli finančna ali poslovna razmerja ali predhodne storitve lahko ustvarijo nevarnosti za neodvisnost.

290.46 Če je bila med ali po obdobju, ki ga krijejo finančni izkazi, vendar pred začetkom strokovnih storitev v zvezi z revizijo finančnega poslovanja, za naročnika revizije finančnih izkazov opravljena storitev, ki ni povezana z zagotovili, in bi bila storitev prepovedana med obdobjem posla revidiranja, bi se morale proučiti morebitne nevarnosti za neodvisnost,

izhajajoče iz storitve. Če bi bila nevarnost vse prej kot očitno neznatna, bi se morala proučiti in izvajati varovala, potrebna za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven. Taka varovala lahko vključujejo:

- obravnavanje vprašanj neodvisnosti v zvezi z opravljanjem storitve, ki ni povezana z zagotovitvi, s tistimi, ki so odgovorni za nadzorstvo/upravljanje naročnika, kot je revizijska komisija;
- pridobitev potrdila naročnika, da je odgovoren za izide storitve, ki ni povezana z zagotovitvi;
- izključitev osebja, ki je opravilo storitev, ki ni povezana z zagotovitvi, iz revidiranja finančnega poslovanja; in
- najetje drugega podjetja računovodskih strokovnjakov za pregled izidov storitve, ki ni povezana z zagotovitvi, ali poskrbeti, da drugo podjetje računovodskih strokovnjakov ponovno opravi storitev, ki ni povezana z zagotovitvi, v takem obsegu, da lahko prevzame odgovornost za storitev.

290.47 Storitve, ki ni povezana z zagotovitvi, opravljena za naročnika revizije finančnega poslovanja, katerega vrednostnice ne kotirajo na borzi, ne bo škodovala neodvisnosti podjetja računovodskih strokovnjakov, kadar naročnik začne kotirati na borzi, če:

- a) je bila predhodna storitev, ki ni povezana z zagotovitvi, po tem razdelku dopustna za naročnike revizije finančnega poslovanja, ki ne kotirajo na borzi;
- b) bo storitev končana v razumnem obdobju potem, ko bo naročnik začel kotirati na borzi, če je po tem razdelku storitev nedopustna za naročnike revizije finančnega poslovanja, ki so organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi; in
- c) je podjetje računovodskih strokovnjakov izvedlo ustrezna varovala za odpravo vseh nevarnosti za neodvisnost, ki izhajajo iz predhodne storitve, ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven.

UPORABA OKVIRA ZA POSEBNE SITUACIJE VSEBINA

Odstavek	
Uvod	290.100
Finančni deleži	290.104
Določbe, ki veljajo za vse naročnike zagotovil	290.106
Določbe, ki veljajo za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.113
Določbe, ki veljajo za naročnike zagotovil, ki so predmet revizije nefinančnega poslovanja	290.122
Posojila in jamstva	290.126
Tesna poslovna razmerja z naročniki zagotovil	290.132
Družinska in osebna razmerja	290.135
Zaposlitev pri naročnikih zagotovil	290.143
Nedavna služba pri naročnikih zagotovil	290.146
Delo uradnika ali poslovodje v upravljalnem svetu naročnikov zagotovil	290.149
Dolgoletna povezanost višjega osebja z naročniki zagotovil	
Splošne določbe	290.153
Naročniki revizije finančnega poslovanja, ki so organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi	290.154
Opravljanje poslov, ki niso posli za pridobivanje zagotovil, naročnikom zagotovil	290.158
Priprava računovodske dokumentacije in finančnih poročil	290.166
Splošne določbe	290.169
Naročniki revizije finančnega poslovanja, ki niso organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi	290.170
Naročniki revizije finančnega poslovanja, ki so organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi	290.171
Izredne razmere	290.173
Storitve vrednotenja	290.174
Obračun davčnih storitev naročnikom revizije finančnega poslovanja	290.180
Opravljanje storitev internega revidiranja za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.181
Opravljanje storitev systemske informatike za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.187
Začasne kadrovske dodelitve za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.192
Zagotavljanje storitev pomoči v sodnih postopkih za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.193
Zagotavljanje pravnih storitev za naročnike revizije finančnega poslovanja	290.196
Zaposlovanje višjih kadrov	290.203
Finančne storitve in podobne dejavnosti	290.204
Honorarji in oblikovanje cen	
Honorarji – sorazmerni obseg	290.206
Honorarji – zapadli v plačilo	290.208
Oblikovanje cen	290.209
Honorarji, odvisni od okoliščin	290.210
Darila in gostoljubje	290.212
Dejanski ali preteči sodni postopki	290.214

Uvod

290.100 Naslednji zgledi opisujejo posebne okoliščine in razmerja, ki so lahko povod za nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost. Zgledi opisujejo možne nastale nevarnosti in varovala, ki so lahko primerna za odpravo nevarnosti ali njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven v vsaki okoliščini. Zgledi niso vseobsegajoči. V praksi bodo podjetja računovodskih strokovnjakov, povezana podjetja računovodskih strokovnjakov in člani skupin za pridobivanje zagotovil morali oceniti posledice podobnih, a različnih, okoliščin in razmerij in ugotoviti, ali se varovala, vključno s tistimi iz odstavkov 200.12 do 200.15, lahko uporabijo za zadovoljivo obvladanje nevarnosti, ki ogrožajo neodvisnost.

290.101 Nekateri zgledi se ukvarjajo z naročniki revizij finančnega poslovanja, medtem ko se drugi ukvarjajo s posli za pridobivanje zagotovil za naročnike, ki niso naročniki revizije finančnih izkazov. Zgledi ponazarjajo, kako naj se uporabljajo varovala, da bo glede članov skupine za pridobivanje zagotovil, podjetja računovodskih strokovnjakov in povezanih podjetij računovodskih strokovnjakov zadoščeno zahtevi, da morajo biti neodvisni od naročnika revizije finančnih izkazov, in glede članov skupine za pridobivanje zagotovil in podjetja računovodskih strokovnjakov zadoščeno zahtevi, da morajo biti neodvisni od naročnika zagotovil, ki ni naročnik revizije finančnih izkazov.

Zgledi ne vključujejo poročil o pridobitvi zagotovil za naročnika revizije nefinančnega poslovanja, ki so določenim prepoznanim uporabnikom izrecno omejena za uporabo. Kot je to glede takih poslov navedeno v odstavku 290.19, morajo biti člani skupine za pridobivanje zagotovil in njihova najožja in ožja družina neodvisni od naročnika zagotovil. Nadalje podjetje računovodskih strokovnjakov ne sme imeti neposrednega ali posrednega stvarnega finančnega deleža v naročniku zagotovil.

290.102 Zgledi ponazarjajo, kako se okvir uporablja za naročnike revizije finančnih izkazov in druge naročnike zagotovil. Zgledi se morajo brati skupaj z odstavki 290.20, ki pojasnjujejo, da je pri večini poslov za pridobivanje zagotovil ena odgovorna stranka in ta odgovorna stranka vključuje naročnika zagotovil.

Vendar pa sta pri nekaterih poslih za pridobivanje zagotovil dve odgovorni stranki. V takih okoliščinah je treba proučiti nevarnosti, za katere podjetje računovodskih strokovnjakov utemeljeno meni, da do njih lahko pride zaradi interesov in razmerij med članom skupine za pridobivanje zagotovil, podjetjem računovodskih strokovnjakov, povezanim podjetjem računovodskih strokovnjakov in stranko, odgovorno za predmetno zadevo.

290.103 Razlaga 2005-01 k temu razdelku daje nadaljnje napotke za uporabo zahtev po neodvisnosti, vsebovanih v tem razdelku, pri poslih za pridobivanje zagotovil, ki niso posli revidiranja finančnih izkazov.

Finančni deleži

290.104 Finančni delež v naročniku zagotovil je lahko povod za nevarnost koristoljubja. Pri presojanju pomena nevarnosti in ustreznih varoval, ki se morajo uporabiti za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven, je treba proučiti naravo finančnega

deleža. To vključuje oceno vloge, ki jo ima oseba, nosilka finančnega deleža, stvarne pomembnosti finančnega deleža in vrste finančnega deleža (neposreden ali posreden).

290.105 Pri presojanju vrste finančnega deleža je treba upoštevati dejstvo, da se finančni deleži gibljejo od takih, pri katerih posameznik nima nadzora nad naložbenim nosilcem ali finančnim deležem (npr. vzajemni sklad, sklad za naložbe v vrednostne papirje ali podoben posredniški nosilec), do takih, pri katerih pa posameznik ima nadzor nad finančnim deležem (npr. kot skrbnik ali fiduciar) ali lahko vpliva na investicijske odločitve. Pri presojanju pomena nevarnosti, ki grozi neodvisnosti, je pomembno upoštevati stopnjo nadzora ali vpliva, ki se lahko izvaja nad posrednikom, finančnim deležem imetnika ali njegovo investicijsko strategijo. Če nadzor obstaja, se mora finančni delež šteti za neposrednega. Nasprotno pa, kadar nosilec takega finančnega deleža ne more izvajati takega nadzora, se mora finančni delež šteti za posrednega.

Določbe, ki veljajo za vse naročnike zagotovil

290.106 Če ima član skupine za pridobivanje zagotovil ali njegov najožji družinski član **neposreden finančni delež** ali pomembnejši **posredni finančni delež** v naročniku zagotovil, bi bila nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da bi bila edina varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven naslednja:

- a) prodaja neposrednega finančnega deleža, preden posameznik postane član skupine za pridobivanje zagotovil;
- b) prodaja posrednega finančnega deleža v celoti ali v zadostni višini, da preostali delež ni več pomemben, preden posameznik postane član skupine za pridobivanje zagotovil; ali
- c) izločitev člana skupine za pridobivanje zagotovil iz zadevnega posla.

290.107 Če član skupine za pridobivanje zagotovil ali njegov najožji družinski član prejme, na primer z dedovanjem, darilom ali zaradi združitve, neposredni finančni delež ali pomembnejši posredni finančni delež v naročniku zagotovil, bi nastala nevarnost koristoljubja. Uporabiti bi bilo treba naslednja varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven:

- a) prodaja finančnega deleža, kakor hitro je to mogoče; ali
- b) izločitev člana skupine za pridobivanje zagotovil iz zadevnega posla.

V obdobju pred prodajo finančnega deleža ali izločitvijo posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil je treba proučiti, ali so potrebna dodatna varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven. Taka varovala lahko vključujejo:

- obravnavanje zadeve s tistimi, ki so odgovorni za nadzorstvo/upravljanje naročnika, kot je revizijska komisija; ali
- vključitev dodatnega računovodskega strokovnjaka, da pregleda opravljeno delo ali sicer po potrebi svetuje.

290.108 Če član skupine za pridobivanje zagotovil ve, da ima njegov ali njen ožji družinski član neposredni finančni interes ali pomembnejši posredni finančni interes v naročniku zagotovil, lahko nastane nevarnost koristoljubja. Pri presojanju pomena nevarnosti se morata proučiti narava razmerja med članom skupine za pridobivanje zagotovil in ožjim družinskim

članom ter pomembnost finančnega deleža. Ko je pomen nevarnosti ocenjen, se morajo upoštevati in izvajati potrebna varovala. Med takimi varovali so lahko:

- ožji družinski član proda celotni ali zadostni del finančnega deleža, kakor hitro je to mogoče;
- obravnavanje zadeve s tistimi, ki so odgovorni za nadzorstvo/upravljanje naročnika, kot je revizijska komisija; ali
- vključitev dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval pri delu skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali sicer po potrebi svetuje; ali
- izločitev posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil.

290.109 Kadar ima podjetje računovodskih strokovnjakov ali član skupine za pridobivanje zagotovil kot skrbnik neposredni finančni delež ali pomembnejši posredni finančni delež v naročniku zagotovil, lahko nastane nevarnost koristoljubja zaradi možnega vpliva skrbnika na naročnika zagotovil.

Zaradi tega je tak finančni delež dovoljeno imeti le v teh primerih:

- a) član skupine za pridobivanje zagotovil, najožji družinski član člana skupine za pridobivanje zagotovil in podjetje računovodskih strokovnjakov niso uporabniki upravljanega premoženja;
- b) delež, ki ga ima skrbniški sklad v naročniku zagotovil, ni pomemben za skrbniški sklad;
- c) skrbniški sklad ne more izvajati pomembnega vpliva na naročnika zagotovil; in
- d) član skupine za pridobivanje zagotovil ali podjetje računovodskih strokovnjakov nima pomembnega vpliva na kakršno koli investicijsko odločanje, ki pomeni finančni delež v naročniku zagotovil.

290.110 Proučiti je treba, ali lahko nastane nevarnost koristoljubja zaradi finančnih deležev posameznikov zunaj skupine za pridobivanje zagotovil in njihovih najožjih in ožjih družinskih članov. Med take posameznike bi lahko šteli:

- partnerje/družbenike in njihove najožje družinske člane, ki niso člani skupine za pridobivanje zagotovil;
- partnerje/družbenike in vodilne uslužbence, ki za naročnika zagotovil opravljajo storitve, ki se ne nanašajo na zagotovila; in
- posameznike, ki so v tesnem osebnem razmerju s članom skupine za pridobivanje zagotovil.

Ali bodo deleži takih posameznikov lahko povod za nevarnost koristoljubja, bo odvisno od dejavnikov, kot so:

- organizacijska in delovna/poslovna zgradba ter sistem poročanja; in
- narava razmerja med posameznikom in članom skupine za pridobivanje zagotovil.

Pomen nevarnosti se mora oceniti in, če je nevarnost vse prej kot očitno neznatna, se morajo upoštevati in izvajati potrebna varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- politike, kjer je to ustrezno, ki naj ljudem prepovedujejo imetje takih deležev;
- obravnavanje zadeve s tistimi, ki so odgovorni za nadzorstvo/upravljanje, kot je revizijska komisija; ali

- vključitev dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval pri delu skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali sicer po potrebi svetuje.

290.111 Nenamerna kršitev tega razdelka, povezana s finančnim deležem v naročniku zagotovil, ne bo škodovala neodvisnosti podjetja računovodskih strokovnjakov, povezanemu podjetju računovodskih strokovnjakov ali članu skupine za pridobivanje zagotovil, če

- a) sta podjetje in povezano podjetje računovodskih strokovnjakov uvedla politike in postopke, ki od vseh računovodskih strokovnjakov zahtevajo, da podjetju nemudoma javljajo vse kršitve, ki izhajajo iz nakupa, dedovanja ali druge oblike pridobitve finančnega deleža v naročniku zagotovil;
- b) podjetje računovodskih strokovnjakov in povezano podjetje računovodskih strokovnjakov nemudoma uradno obvestita računovodskega strokovnjaka, da mora biti finančni delež prodati; in
- c) do prodaje pride čim prej mogoče po ugotovitvi problema ali če je računovodski strokovnjak izločen iz skupine za pridobivanje zagotovil.

290.112 Če je prišlo do nenamerne kršitve tega razdelka v zvezi s finančnim deležem v naročniku zagotovil, mora podjetje računovodskih strokovnjakov proučiti, ali naj se izvajajo potrebna varovala.

Med takimi varovali so lahko:

- vključitev dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval pri delu skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo člana skupine za pridobivanje zagotovil; ali
- izključitev posameznika iz odločanja o poslu za pridobitev zagotovil.

Določbe, ki veljajo za naročnike revizije finančnih izkazov

290.113 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov ali povezano podjetje računovodskih strokovnjakov neposredni finančni delež v naročniku, ki pri njem naroči revizijo finančnih izkazov, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne more zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega je prodaja finančnega deleža edini ustrezn ukrep, ki podjetju računovodskih strokovnjakov dovoljuje opraviti revizijski posel.

290.114 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov ali povezano podjetje računovodskih strokovnjakov posredni finančni delež v naročniku, ki pri njem naroči revizijo finančnih izkazov, prav tako nastane nevarnost koristoljubja. Edini ustrezn ukrep, ki podjetju računovodskih strokovnjakov dovoljuje opraviti revizijski posel, je, da podjetje ali povezano podjetje proda finančni delež v celoti ali delno v zadostni višini, da preostali delež več ne predstavlja pomembnejše vrednosti.

290.115 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov ali povezano podjetje računovodskih strokovnjakov pomembnejši finančni delež v organizaciji, ki ima prevladujoč delež v naročniku revizije finančnega poslovanja, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega je prodaja finančnega deleža v celoti ali delno v zadostni višini, da preostali delež več ne predstavlja pomembnejše vrednosti, edini ustrezn ukrep, ki podjetju računovodskih

strokovnjakov ali povezanemu podjetju računovodskih strokovnjakov dovoljuje opraviti revizijski posel.

290.116 Če ima pokojninski sistem podjetja ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov finančni delež v naročniku revizije finančnih izkazov, lahko nastane nevarnost koristoljubja. Zato se mora pomen take nastale nevarnosti oceniti in, če je taka nastala nevarnost vse prej kot očitno neznatna, se morajo proučiti in izvajati varovala za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.117 Če imajo drugi družbeniki, vključno z družbeniki, ki ne opravljajo poslov za pridobivanje zagotovil, ali njihova najožja družina v **poslovalnici***, v kateri **družbenik posla** opravlja storitve v zvezi z revizijo finančnega poslovanja, neposredni finančni delež ali pomembnejši posredni finančni delež v naročniku revizije, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven.

Zaradi tega taki družbeniki ali njihova najožja družina ne smejo imeti takih finančnih deležev v naročniku revizije.

290.118 Poslovalnica, v kateri družbenik posla opravlja storitve v zvezi z revizijo finančnih izkazov, ni nujno poslovalnica, kateri je ta družbenik dodeljen. Zaradi tega se mora preudarno ugotoviti, če se družbenik posla nahaja v drugi poslovalnici, kot se nahajajo člani skupine za pridobivanje zagotovil, v kateri poslovalnici deluje družbenik v zvezi s to revizijo.

290.119 Če imajo drugi družbeniki in vodilni uslužbenci, ki za naročnika revizije finančnih izkazov opravljajo storitve, ki niso povezane z zagotovili, razen tistih, katerih vpletenost v posel je očitno neznatna, ali njihova najožja družina neposredni finančni delež ali pomembnejši posredni finančni delež v naročniku revizije, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati nevarnosti na sprejemljivo raven. Zaradi tega tako osebje ali njegova najožja družina ne sme imeti takih finančnih deležev v naročniku revizije.

290.120 Finančni delež v naročniku revizije finančnih izkazov, ki ga ima najožji družinski član a) družbenika, ki se nahaja v poslovalnici, v kateri družbenik posla opravlja storitve v zvezi z revizijo, ali b) družbenika ali vodilnega uslužbenca, ki za naročnika revizije opravlja storitve, ki niso povezane z zagotovili, se ne šteje, da pomeni nesprejemljivo nevarnost, če izvira iz njegovih pravic iz delovnega razmerja (t.j. pokojninskih pravic ali opcij na delnice/možnosti nakupa dodatnih delnic) in če se izvajajo, kjer je to potrebno, ustrezna varovala za zmanjšanje nevarnosti, ki ogroža neodvisnost, na sprejemljivo raven.

290.121 Nevarnost koristoljubja lahko nastane, če ima podjetje računovodskih strokovnjakov, povezano podjetje računovodskih strokovnjakov ali član skupine za pridobivanje zagotovil delež v organizaciji in naročniku revizije finančnih izkazov ali ima tudi poslovodja, član upravnega sveta ali prevladujoči lastnik podjetja naložbo v tej organizaciji.

Neodvisnost v zvezi z naročnikom revizije pa ni ogrožena, če so zadevni deleži podjetja računovodskih strokovnjakov, povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ali člana skupine za pridobivanje zagotovil ter naročnika revizije ali poslovodje, člana upravnega sveta ali prevladujočega lastnika podjetja nebistveni in če hkrati naročnik revizije ne more izvajati pomembnega vpliva na organizacijo. Če je delež za podjetje računovodskih strokovnjakov,

povezano podjetje računovodskih strokovnjakov ali naročnika revizije pomemben in naročnik revizije lahko izvaja pomemben vpliv na organizacijo, ni na voljo varoval, ki bi lahko zmanjšala nevarnost na sprejemljivo raven. Zato mora podjetje ali povezano podjetje računovodskih strokovnjakov bodisi prodati delež, bodisi odkloniti revizijski posel. Vsak član skupine za pridobivanje zagotovil, ki ima tak pomemben delež, mora bodisi

- a) delež prodati;
- b) prodati del deleža v takem znesku, da preostali delež ni več pomembne vrednosti, ali
- c) se odpovedati reviziji.

Določbe, ki veljajo za naročnike zagotovil, ki so predmet revizije nefinančnega poslovanja

290.122 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov neposredni finančni delež v naročniku zagotovil, ki ni naročnik revizije finančnih izkazov, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da je nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati na sprejemljivo raven. Zato bi bila prodaja finančnega deleža edini ustrezeni ukrep, ki bi podjetju računovodskih strokovnjakov dopustil opraviti posel.

290.123 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov posredni finančni interes v naročniku zagotovil, ki ni naročnik revizije finančnih izkazov, prav tako nastane nevarnost koristoljubja. Edini ukrep, ki bi podjetju računovodskih strokovnjakov dovoljeval opraviti posel, bi bil ta, da svoj delež proda bodisi v celoti ali delno v taki višini, da preostanek deleža ne bi več predstavljal pomembne vrednosti.

290.124 Če ima podjetje računovodskih strokovnjakov pomemben finančni delež v organizaciji, ki ima prevladujoč delež v naročniku zagotovil, ki ni naročnik revizije finančnih izkazov, je nastala nevarnost koristoljubja tako velika, da je nobeno varovalo ne bi moglo zmanjšati na sprejemljivo raven. Edini ukrep, ki bi podjetju računovodskih strokovnjakov dovoljeval opraviti posel, bi bil ta, da svoj delež proda bodisi v celoti ali delno v taki višini, da preostanek deleža ne bi več predstavljal pomembne vrednosti.

290.125 Če je poročilo za omejeno uporabo izdano v zvezi s poslom za pridobitev zagotovil, ki ni posel za revizijo finančnih izkazov, so izjeme k določbam v odstavkih 290.106 do 290.110 in 290.122 do 290.124 opisane v odstavku 290.19.

POSOJILA IN JAMSTVA

290.126 Če naročnik zagotovil - ta je lahko banka ali podobna institucija - odobri posojilo podjetju ali jamči zanj, to ne ogroža neodvisnosti, če je posojilo dano v skladu z normalnimi posojilnimi postopki, pogoji in zahtevami ter je nepomembno tako za podjetje kot za naročnika zagotovil. Če je posojilo za naročnika zagotovil ali za podjetje pomembno, je možno z uporabo varoval zmanjšati nevarnost koristoljubja na sprejemljivo raven. Takšno varovalo je lahko najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka zunaj podjetja ali povezanega podjetja, da pregleda opravljeno delo.

290.127 Če naročnik zagotovil, ki je banka ali podobna institucija, da posojilo članu skupine za pridobivanje zagotovil ali članu njegove najožje družine ali jamči za posojilo, ne nastane nevarnost neodvisnosti, če je posojilo dano v skladu z normalnimi posojilnimi postopki,

pogoji in zahtevami. Takšna posojila so na primer hipoteke na stanovanjske nepremičnine, prekoračitve na bančnem računu, posojila za avtomobile in saldi na kreditnih karticah.

290.128 Podobno vloge podjetja ali člana skupine za pridobivanje zagotovil ali konti posredovalnin pri naročniku zagotovil, ki je lahko banka, borzni posrednik ali podobna institucija, ne ogrožajo neodvisnosti, če je vloga ali konto v skladu z normalnimi tržnimi razmerami.

290.129 Če podjetje ali član skupine za pridobivanje zagotovil da posojilo naročniku zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija, ali jamči za takšno posojilo naročnika zagotovil, je nevarnost koristoljubja tako pomembna, da je ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno tako za podjetje ali člana skupine za pridobivanje zagotovil kot za naročnika zagotovil.

290.130 Če podjetje ali član skupine za pridobivanje zagotovil dobi posojilo ali ima zanj jamstvo naročnika zagotovil, ki ni banka ali podobna institucija, je nevarnost koristoljubja tudi tako pomembna, da je ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo, razen če je posojilo ali jamstvo nepomembno tako za podjetje ali člana skupine za pridobivanje zagotovil kot za naročnika zagotovil.

290.131 Primeri v odstavkih od 290.126 do 290.130 se nanašajo na posojila in jamstva med podjetjem in naročnikom zagotovil. Pri revizijskem poslu je treba omenjena določila uporabiti pri podjetju, vseh povezanih podjetjih in naročniku revizije.

Tesna poslovna razmerja z naročniki zagotovil

290.132 Tesno poslovno razmerje med podjetjem ali članom skupine za pridobivanje zagotovil in naročnikom zagotovil ali njegovim ravnateljstvom ali pa med podjetjem računovodskih strokovnjakov, povezanim podjetjem računovodskih strokovnjakov in naročnikom zagotovila vključuje tržni ali običajni finančni delež ter lahko povzroča nevarnost koristoljubja in zastraševanja. Zgledi takšnih razmerij so:

- pomemben finančni delež v skupnem podvigu z naročnikom zagotovil ali večinskim lastnikom, članom upravnega sveta ali drugim posameznikom, ki za naročnika opravlja višje poslovodne naloge;
- dogovori o povezovanju ene ali več storitev ali proizvodov podjetja računovodskih strokovnjakov z eno ali več storitvami ali proizvodi naročnika zagotovil in o trženju svežnja s sklicevanjem na obe stranki; ter
- dogovori o razdeljevanju ali trženju, po katerih podjetje deluje kot razdeljevalec ali tržnik proizvodov ali storitev naročnika zagotovil, ali pa naročnik zagotovil deluje kot razdeljevalec ali tržnik proizvodov ali storitev podjetja računovodskih strokovnjakov.

Pri naročniku revizije, razen če je finančni delež nepomemben in je razmerje za podjetje, povezano podjetje in naročnika revizije očitno nepomembno, grožnje ne morejo zmanjšati na sprejemljivo raven nobena varovala. Pri naročniku zagotovil, ki ni naročnik revizije, razen če je finančni delež nepomemben in je razmerje za podjetje in naročnika zagotovil očitno nepomembno, nobeno varovalo ne more zmanjšati grožnje na sprejemljivo raven.

Zato je v obeh primerih edini možni ukrep

- (a) končati poslovno razmerje;
- (b) zmanjšati obseg razmerja, tako da je finančni delež nepomemben in razmerje očitno nepomembno, ali
- (c) zavrnitev posla za pridobitev zagotovil.

Razen če je takšen finančni delež nebistven in razmerje očitno nepomembno za člana skupine za pridobivanje zagotovil, je edino ustrezno varovalo izključitev takega posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil.

290.133 Pri naročniku revizije poslovna razmerja, ki vključujejo delež podjetja računovodskih strokovnjakov, povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ali člana skupine za pridobivanje zagotovil ali njihovih najožjih družinskih članov v lastniško zaprti organizaciji, če ima naročnik revizije ali član upravnega sveta naročnika revizije ali katerakoli skupina takih oseb tudi delež v takšni organizaciji, ne ogrožajo neodvisnosti, če

- (a) so razmerja očitno neznatna za podjetje, povezano podjetje in naročnika revizije,
- (b) je delež v posesti nepomemben za naložbenika ali skupino naložbenikov, in če
- (c) delež naložbeniku ali skupini naložbenikov ne omogoča obvladovanja lastniško zaprte organizacije.

290.134 Če podjetje (ali povezano podjetje) ali član skupine za pridobivanje zagotovil kupi proizvode in storitve od naročnika zagotovil, neodvisnost na splošno ni ogrožena, če je posel opravljen v normalnih okoliščinah in po čistem poslovnem načelu. Vendar so taki posli lahko takšni ali tolikšni, da povzročajo nevarnost koristoljubja. Če grožnja ni očitno neznatna, je treba proučiti in uporabiti varovala, ki so potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so na primer:

- odprava ali zmanjšanje obsega posla,
- izključitev takega posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil, ali
- razpravljanje o tem vprašanju z osebami, odgovornimi za upravljanje, na primer z revizijskim odborom.

Družinska in osebna razmerja

290.135 Družinska in osebna razmerja med članom skupine za pridobivanje zagotovil in članom upravnega sveta ali nekaterimi zaposlenci naročnika zagotovil, odvisno od njihove vloge, lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti ali zastraševanja. Ni smiselno poskušati podrobno opisati pomena groženj, ki jih lahko povzročijo takšna razmerja. Pomen je odvisen od številnih dejavnikov, med njimi nalog posameznika v poslu za pridobitev zagotovil, tesnosti razmerja in vloge družinskega člana ali drugega posameznika pri naročniku zagotovil.

Zato je treba ovrednotiti številne okoliščine in uporabiti mnoga varovala, da bi se grožnja zmanjšala na sprejemljivo raven.

290.136 Če je član najožje družine člana skupine za pridobivanje zagotovil član upravnega sveta ali zaposlenec naročnika zagotovil ter lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil ali je imel takšen položaj v obdobju posla, je grožnja neodvisnosti mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven le z izključitvijo takšnega posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil. Tesnost takega razmerja je tolikšna, da ne more zmanjšati grožnje neodvisnosti na sprejemljivo raven nobeno drugo varovalo. Če se ne uporabi to varovalo, je edini ukrep umik iz posla za pridobitev zagotovil. Če je na primer pri reviziji računovodskih izkazov soprog(a) člana skupine za pridobivanje zagotovil zaposlenec, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na pripravljane računovodskih razvidov naročnika revizije ali računovodskih izkazov, je mogoče grožnjo neodvisnosti zmanjšati na sprejemljivo raven, edino če se takšen posameznik izključi iz skupine za pridobivanje zagotovil.

290.137 Če je član ožje družine člana skupine za pridobivanje zagotovil zaposlenec naročnika zagotovil, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil, lahko nastane nevarnost neodvisnosti. Pomembnost groženj je odvisna od dejavnikov, kot sta

- položaj člana ožje družine pri naročniku in
- vloga strokovnjaka v skupini za pridobivanje zagotovil.

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- izključitev takega posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil;
- po možnosti opredelitev nalog skupine za pridobivanje zagotovil, tako da se strokovnjaku ni treba ukvarjati z zadevami, ki so odgovornost člana ožje družine; ali
- usmeritve in postopki, ki pooblašajo osebje za stike z višjimi ravnmi v podjetju računovodskih strokovnjakov o katerikoli zadevi neodvisnosti in nepristranskosti, ki se nanaša nanje.

290.138 Če je član ožje družine člana skupine za pridobivanje zagotovil direktor, uradnik ali zaposlenec naročnika zagotovil, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil, lahko nastane nevarnost neodvisnosti. Pomembnost groženj je odvisna od dejavnikov, kot sta:

- položaj člana ožje družine pri naročniku in
- vloga strokovnjaka v skupini za pridobivanje zagotovil.

Med te varovalne ukrepe sodi na primer:

Pomembnost grožnje je treba ovrednotiti in če ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- izključitev takega posameznika iz skupine za pridobivanje zagotovil;
- po možnosti opredelitev nalog skupine za pridobivanje zagotovil, tako da se strokovnjaku ni treba ukvarjati z zadevami, ki so odgovornost člana ožje družine; ali
- usmeritve in postopki, ki pooblašajo osebje za stike z višjimi ravnmi v podjetju računovodskih strokovnjakov o katerikoli zadevi neodvisnosti in nepristranskosti, ki se nanaša nanje.

290.139 Poleg tega lahko grožnje iz koristoljubja, domačnosti in zastraševanja nastanejo, če ima oseba, ki ni članica najožje ali ožje družine člana skupine za pridobivanje zagotovil, tesno

razmerje s članom skupine za pridobivanje zagotovil in je član upravnega sveta ali zaposlenec naročnika zagotovil, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil. Zato so člani skupine za pridobivanje zagotovil odgovorni za prepoznavanje vsake takšne osebe in se morajo posvetovati v skladu s postopki v podjetju računovodskih strokovnjakov. Pri ovrednotenju pomembnosti vsake grožnje in varovalih, ustreznih za odpravo grožnje ali za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven, je treba upoštevati zadeve, kot sta tesnost razmerja in posameznikova vloga pri naročniku zagotovil.

290.140 Treba je razmisliti, ali lahko nevarnost koristoljubja, domačnosti in zastraševanja povzroči osebno ali družinsko razmerje med družbenikom ali zaposlencem podjetja računovodskih strokovnjakov, ki ni član skupine za pridobivanje zagotovil in članom upravnega sveta ali zaposlencem naročnika zagotovil, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil.

Zato so družbeniki in zaposleni podjetja odgovorni za prepoznavanje takšnih razmerij in za posvetovanje v skladu s postopki v podjetju računovodskih strokovnjakov. Pri ovrednotenju pomembnosti vsake grožnje in varovalih, ustreznih za odpravo grožnje ali za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven, je treba upoštevati zadeve, kot so tesnost razmerja, medsebojno vplivanje zaposlenca podjetja in skupine za pridobivanje zagotovil, položaj v podjetju računovodskih strokovnjakov in posameznikova vloga v skupini za pridobivanje zagotovil.

290.141 Nenamerna kršitev tega poglavja glede družinskih in osebnih razmerij ne škoduje neodvisnosti podjetja ali člana skupine za pridobivanje zagotovil, če:

- (a) podjetje določi usmeritve in postopke, ki zahtevajo, da mu vsi strokovnjaki takoj poročajo o vsaki kršitvi, ki izhaja iz sprememb zaposlitvenega položaja najožjih ali ožjih članov njegove družine ali drugih osebnih razmerij, ki ogrožajo neodvisnost;
- (b) so naloge skupine za pridobivanje zagotovil preustrojene tako, da se strokovnjak ne ukvarja z zadevami, za katere je odgovorna oseba, s katero je povezan ali ima osebno razmerje, ali – če to ni možno – podjetje takoj izključi strokovnjaka iz posla za pridobitev zagotovil; in
- (c) se pregledovanju strokovnjakovega dela posveča dodatna skrb.

290.142 Ob nenamerni kršitvi tega poglavja glede družinskih in osebnih razmerij mora podjetje proučiti, ali naj se uporabijo kaka varovala. Takšni varovali sta lahko:

- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval v poslu za pridobitev zagotovil, da pregleda delo, ki ga je opravil član skupine za pridobivanje zagotovil, ali
- izključitev takega posameznika iz vsakega pomembnega odločanja v zvezi s poslom za pridobitev zagotovil.

Zaposlitev pri naročnikih zagotovil

290.143 Neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov ali člana skupine za pridobivanje zagotovil je lahko ogrožena, če je član upravnega sveta ali zaposlenec naročnika zagotovil, ki lahko neposredno in pomembno vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil, član skupine za pridobivanje zagotovil ali družbenik podjetja računovodskih strokovnjakov. Takšne okoliščine lahko povzročijo nevarnost koristoljubja, domačnosti in zastraševanja, zlasti če ostanejo med takim posameznikom in njegovim prejšnjim podjetjem računovodskih strokovnjakov pomembne povezave.

Podobno je neodvisnost člana skupine za pridobivanje zagotovil lahko ogrožena, če tak posameznik sodeluje v poslu za pridobitev zagotovil, vedoč ali v utemeljenem prepričanju, da se bo ali se bo lahko pridružil naročniku zagotovil.

290.144 Če se član skupine za pridobivanje zagotovil, družbenik ali prejšnji družbenik podjetja računovodskih strokovnjakov pridruži naročniku zagotovil, je pomembnost groženj iz koristoljubja, domačnosti in zastraševanja odvisna od tehle dejavnikov:

- (a) položaja takega posameznika pri naročniku zagotovil,
- (b) posameznikove vključenosti v skupino za pridobivanje zagotovil,
- (c) časa, ki je potekel, odkar je bil tak posameznik član skupine za pridobivanje zagotovil ali podjetja računovodskih strokovnjakov, in
- (d) Nekdanji položaj posameznika v skupini za pridobivanje zagotovil ali podjetju

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, ki so potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- proučitev ustreznosti ali potrebnosti spremembe načrta posla za pridobitev zagotovil;
- dodelitev kasnejšega posla skupini za pridobivanje zagotovil, ki ima dovolj izkušenj glede posameznika, ki se je pridružil naročniku zagotovil;
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni bil član skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje kako drugače; ali
- pregled obvladovanja kakovosti posla za pridobitev zagotovil.

V vseh primerih so za zmanjšanje grožnje na sprejemljivo raven potrebna vsa tale varovala:

- (a) obravnavani posameznik ni upravičen do nobenih koristi ali plačil od podjetja računovodskih strokovnjakov, razen v skladu z vnaprejšnjim dogovorom; poleg tega noben znesek, dolgovan posamezniku, ne sme biti tako pomemben, da bi ogrožal neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov;
- (b) obravnavani posameznik ni več udeležen oziroma se ne sme zdeti, da je udeležen pri poslovanju podjetja računovodskih strokovnjakov ali strokovnem delovanju.

290.145 Nevarnost koristoljubja nastane, če član skupine za pridobivanje zagotovil, ki je udeležen v poslu za pridobitev zagotovil, ve ali je utemeljeno prepričan, da se bo ali se bo lahko pridružil naročniku zagotovil. Takšno grožnjo je mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo tehle varoval:

- (a) s politiko in postopki, ki zahtevajo, da tak posameznik obvesti podjetje o resnem zaposlitvenem dogovarjanju z naročnikom zagotovil; ter
- (b) izključitvijo takega posameznika iz posla za pridobitev zagotovil.

Poleg tega je treba proučiti neodvisen pregled vsake pomembne sodbe obravnavanega posameznika iz časa, ko je sodeloval v poslu.

Nedavna služba pri naročnikih zagotovil

290.146 Dejstvo, da je nekdanji član upravnega sveta ali zaposlenec naročnika zagotovil član skupine za pridobivanje zagotovil, lahko povzroči nevarnost koristoljubja, samoocenjevanja in domačnosti. To zlasti drži, če mora član skupine za pridobivanje zagotovil poročati na primer o zadevi, ki jo je pripravil, ali sestavinah računovodskih izkazov, ki jih je ovrednotil, ko je bil pri naročniku zagotovila.

290.147 Če je bil član skupine za pridobivanje zagotovil v obdobju, ki ga obravnava poročilo o zagotovilih, član upravnega sveta naročnika zagotovil ali je kot tamkajšnji zaposlenec lahko neposredno in pomembno vplival na predmet posla za pridobitev zagotovil, je nastala tako pomembna grožnja, da je ni moglo zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo.

Zato takšni posamezniki ne smejo biti dodeljeni skupini za pridobivanje zagotovil.

290.148 Če je bil član skupine za pridobivanje zagotovil pred obdobjem, ki ga obravnava poročilo o zagotovilih, zaposlen kot član upravnega sveta naročnika zagotovil ali je kot tamkajšnji zaposlenec lahko neposredno in pomembno vplival na predmet posla za pridobitev zagotovil, lahko nastane nevarnost koristoljubja, samoocenjevanja in domačnosti. Do takšnih nevarnosti lahko pride, če je na primer odločitev ali opravljeno delo takšnega posameznika v obdobju, ko je bil zaposlen pri naročniku zagotovil, treba ovrednotiti v sedanjem obdobju kot del sedanjega posla za pridobitev zagotovil. Stopnja nevarnosti je odvisna od dejavnikov, kot so:

- položaj, ki ga je imel tak posameznik pri naročniku zagotovil,
- čas, ki je potekel, odkar je obravnavani posameznik zapustil naročnika zagotovil, in
- posameznikova vloga v skupini za pridobivanje zagotovil.

Pomembnost grožnje je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, ki so potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšni varovali sta lahko:

- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, da pregleda delo, ki ga je opravil posameznik kot član skupine za pridobivanje zagotovil, ali po potrebi svetuje kako drugače;
- razpravljanje o zadevi s tistimi, ki upravljajo, na primer z revizijskim odborom.

Delo uradnika ali poslovodje v upravljalnem svetu naročnikov zagotovil

290.149 Če je družbenik ali zaposlenec podjetja uslužbenec ali predsednik upravljalnega sveta naročnika zagotovil, sta nevarnosti samoocenjevanja in koristoljubja tako pomembni, da ju ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo. Pri revizijskem poslu povzroči dejstvo, da je družbenik ali zaposlenec povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov deloval kot uslužbenec ali predsednik upravljalnega sveta naročnika revizije, tako pomembne grožnje, da jih ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo.

Torej če naj bi takšen posameznik sprejel takšen položaj, je edini možni ukrep zavrniti posel za pridobitev zagotovil ali se umakniti iz njega.

290.150 Položaj tajnika kapitalske družbe ima po različnih zakonodajah različne posledice. Njegove naloge segajo od administrativnih, kot sta ravnanje z zaposlenci ter vodenje razvidov in vpisnikov v kapitalski družbi, do tako različnih, kot je zagotavljanje, da se kapitalska družba drži predpisov, ali svetovanje o njenem upravljanju. Na splošno ta položaj pomeni tesno

stopnjo povezanosti z organizacijo ter lahko povzroča nevarnosti samoocenjevanja in iz zagovarjanja.

290.151 Če je družbenik ali zaposlenec podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov tajnik kapitalske družbe, sta za naročnika revizije nevarnosti samoocenjevanja in iz zagovarjanja na splošno tako pomembni, da ju ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo. Če je delovanje izrecno dovoljeno po krajevnih zakonih, strokovnih pravilih ali običajih, morajo biti naloge in prevzeto področje omejeni na tiste običajne in formalne administrativne narave, kot sta pripravljanje zapisnikov in vodenje zakonskih podatkov.

290.152 Običajne administrativne storitve, ki pomagajo tajniku kapitalske družbe, ali svetovalno delo v zvezi z administrativnimi zadevami tajništva kapitalske družbe na splošno ne škodujejo neodvisnosti, če so odločitve naročnikovega ravnateljstva ustrezne.

Dolgotrajna povezanost višjega osebja z naročniki zagotovil

290.153 Dolgotrajno sodelovanje istega višjega osebja v poslu za pridobitev zagotovil povzroča nevarnost domačnosti. Pomembnost te grožnje je odvisna od dejavnikov, kot so:

- dolžina časa, ko je bil posameznik član skupine za pridobivanje zagotovil,
- posameznikova vloga v skupini za pridobivanje zagotovil,
- ustroj podjetja računovodskih strokovnjakov in
- narava posla za pridobitev zagotovil.

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, da jo zmanjšajo na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- kroženje višjega osebja skupine za pridobivanje zagotovil;
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni član skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo višjega osebja ali po potrebi svetuje kako drugače; ali
- neodvisni notranji pregledi kakovosti.

Naročniki revizije, ki so organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi (2)

290.154 Dolgotrajnejše sodelovanje istega vodilnega družbenika posla pri pregledovanju **obvladovanja kakovosti revizije** lahko povzroči nevarnost domačnosti. Ta grožnja je zlasti pomembna pri reviziji organizacij, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, in v takšnih okoliščinah je treba uporabiti varovala, da bi se grožnja zmanjšala na sprejemljivo raven. V skladu s tem velja za revizijo organizacij, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, tole:

- a) vodilni družbenik posla se mora zamenjati po vnaprej določenem obdobju, praviloma ne več kot sedmih letih, in
- b) družbenik, ki je po vnaprej določenem obdobju zamenjan, ne sme prevzeti vloge vodilnega družbenika posla, dokler ne preteče še nekaj časa, praviloma dve leti.

290.155 Če postane naročnik revizije organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi, je treba dolžino časa, v katerem je vodilni družbenik posla deloval za naročnika revizije, upoštevati pri ugotavljanju, kdaj ga je treba zamenjati. Vendar je lahko družbenik vodilni družbenik posla še dve leti, preden prevzame drug posel.

² Glej tudi razlago 2003-02 na str. 73

. Glej opredelitve pojmov

290.156 Vodilnega družbenika posla je sicer treba zamenjati po vnaprej določenem obdobju, a v nekaterih okoliščinah je potrebna neka stopnja prožnosti glede časa zamenjave. Takšne okoliščine so na primer:

- okoliščine, ko je nepretrgano delovanje vodilnega družbenika posla zlasti pomembno za naročnika revizije, na primer ob večjih spremembah v sestavi naročnika revizije, ki bi sicer sovpadale z zamenjavo vodilnega družbenika posla, in
- okoliščine, ko zaradi velikosti podjetja računovodskih strokovnjakov zamenjava ni možna ali ni ustrezno varovalo.

V vseh takšnih okoliščinah, ko se vodilni družbenik posla ne zamenja po vnaprej določenem obdobju, je treba uporabiti ustrezna varovala, da bi se grožnja zmanjšala na sprejemljivo raven.

290.157 Če ima podjetje le malo revizijskih družbenikov s potrebnimi znanjem in izkušnjami, da bi bili lahko vodilni družbeniki posla pri naročniku posla, ki je organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi, zamenjava vodilnega družbenika morda ni ustrezno varovalo. V takšnih okoliščinah uporablja podjetje druga varovala, da bi grožnja zmanjšala na sprejemljivo raven. Takšna varovala vključujejo dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki sicer ni bil povezan s skupino za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje kako drugače. Takšen posameznik je lahko nekdo zunaj podjetja računovodskih strokovnjakov ali nekdo v njem, ki sicer ni bil povezan s skupino za pridobivanje zagotovil.

Opravljanje poslov, ki niso posli za pridobivanje zagotovil, naročnikom zagotovil (3)

290.158 Podjetja računovodskih strokovnjakov običajno opravljajo svojim naročnikom zagotovil vrsto storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, v skladu s svojimi znanjem in izkušnjami. Naročniki zagotovil cenijo koristi, ki izhajajo iz delovanja takšnih podjetij računovodskih strokovnjakov, ki se dobro spoznajo na poslovanje, da prispevajo svoje znanje in strokovnost na drugih področjih. Poleg tega je pogosta posledica opravljanje takšnih storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, da skupina za pridobivanje zagotovil pride do informacij v zvezi s poslovanjem in delovanjem naročnika zagotovil, ki pomaga pri poslu za pridobitev zagotovil. Čim bolj skupina za pridobivanje zagotovil pozna poslovanje naročnika zagotovil, tem bolj razume postopke in kontrole pri njem ter poslovna in finančna tveganja, s katerimi se srečuje. Opravljanje storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, pa lahko ogroža neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov, povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ali članov skupine za pridobivanje zagotovil. Zato je treba ovrednotiti pomembnost

grožnje, ki jo povzroči opravljanje takšnih storitev. V nekaterih primerih je možno odstraniti ali zmanjšati grožnje z uporabo varoval. V drugih primerih ni na razpolago varoval, ki bi zmanjšala grožnjo na sprejemljivo raven.

290.159 Spodaj navedene dejavnosti na splošno povzročajo nevarnosti koristoljubja in samoocenjevanja, ki sta tako pomembni, da lahko samo izognitev delovanju ali zavrnitev izvedbe posla za pridobitev zagotovil zmanjša grožnji na sprejemljivo raven:

(3) Glej tudi razlago 2003-01 na strani 73.

- pooblašcanje, izvajanje ali dokončanje posla ali drugačno izvajanje pooblastila v imenu naročnika zagotovil ali obstoj pooblastila za to;
- odločitev, katero priporočilo podjetja računovodskih strokovnjakov je treba izpolniti; in
- poročanje v poslovodni vlogi tistim, ki upravljajo.

290.160 Primeri, navedeni v odstavkih od 290.166 do 290.205, so obravnavani v zvezi z opravljanjem storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, naročniku zagotovil. Možnost groženj neodvisnosti je najpogostejša, kadar se storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, opravi naročniku revizije. Računovodski izkazi organizacije dajejo računovodske informacije o številnih poslih in dogodkih, ki vplivajo na organizacijo. Predmet drugih storitev pridobivanja zagotovil je lahko omejen že po naravi. Neodvisnost je tudi lahko ogrožena, če podjetje opravi storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, povezano s predmetom posla za pridobitev nerevizijskih zagotovil. V takšnih primerih je treba razmisliti o pomembnosti vključenosti podjetja računovodskih strokovnjakov v predmet posla za pridobitev nerevizijskih zagotovil, ali nastajajo nevarnosti samoocenjevanja in ali je grožnje neodvisnosti mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval ter ali naj se posel, ki ni pridobivanje zagotovil, zavrne. Če se storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, ne nanaša na predmet posla za pridobitev nerevizijskih zagotovil, je nevarnost neodvisnosti na splošno očitno neznatna.

290.161 Nevarnost samoocenjevanja ali koristoljubja lahko povzročajo tudi

- skrbništvo nad sredstvi naročnika zagotovil,
- nadziranje zaposlencev naročnika zagotovil pri opravljanju njihovega običajnega ponavljajočega se delovanja ter
- pripravljane izvornih listin ali nastajanje podatkov v elektronski ali drugi obliki, razvidovanje pojavljanja poslov (na primer nakupnih naročil, časovnih razvidov plačilnih list in naročil odjemalcev).

Pomembnost vsake grožnje je treba ovrednotiti ter če ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, ki jo odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko

- ureditev, da osebje, ki opravlja takšne storitve, ni udeleženo v poslu za pridobitev zagotovil;
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, da svetuje o možnih vplivih delovanja na neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov in skupine za pridobivanje zagotovil; ali
- druga ustrezna varovala, ki so določena s predpisi v državi.

290.162 Novosti v poslovanju, razvijanje finančnih trgov, hitre spremembe informacijske tehnologije ter posledice za poslovanje in kontroliranje onemogočajo sestaviti popoln seznam vseh okoliščin pri opravljanju storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, naročniku zagotovil, ki lahko ogrozijo neodvisnost, in različnih varoval, ki bi lahko odpravila te nevarnosti ali jih zmanjšala na sprejemljivo raven. Na splošno pa lahko podjetje opravlja

storitve poleg pridobivanja zagotovil, če se nevarnosti neodvisnosti zmanjšajo na sprejemljivo raven.

290.163 Za zmanjšanje nevarnosti, ki jo naročniku zagotovil povzroča opravljanje storitev revidiranja nefinančnega poslovanja na sprejemljivo raven, so lahko ustrezna zlasti tale varovala:

- usmeritve in postopki, ki preprečujejo, da bi strokovno osebje sprejemalo poslovodne odločitve za naročnika zagotovil ali prevzemalo odgovornost za takšne odločitve;
- razpravljanje o zadevah v zvezi z neodvisnostjo, ki se nanašajo na opravljanje storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, s tistimi, ki upravljajo, na primer z revizijskim odborom;
- usmeritve pri naročniku zagotovil, ki se nanašajo na nadzor odgovornosti za storitve, ki niso pridobivanje zagotovil, ki jih opravlja podjetje;
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, da svetuje o možnem vplivu poslov, ki niso pridobivanje zagotovil, na neodvisnost člana skupine za pridobivanje zagotovil in podjetja računovodskih strokovnjakov;
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka zunaj podjetja računovodskih strokovnjakov, da priskrbi zagotovilo samo o neki plati posla za pridobitev zagotovil;
- pridobitev priznanja odgovornosti za izide dela, ki ga opravi podjetje, od naročnika zagotovil;
- razkritje narave in obsega honorarjev, zaračunanih tistim, ki upravljajo, na primer revizijskemu odboru; ali
- ukrepanje, da osebje, ki opravlja storitve, ki niso pridobivanje zagotovil, ni udeleženo pri poslu za pridobitev zagotovil.

290.164 Preden podjetje sklene opraviti storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, naročniku zagotovil, je treba proučiti, ali lahko takšna storitev ogrozi neodvisnost. V okoliščinah, ko taka nevarnost ni očitno neznatna, je treba posel, ki ni pridobivanje zagotovil, zavrniti, razen če je mogoče uporabiti ustrezno varovalo za odpravo grožnje ali za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.165 Opravljanje nekaterih storitev naročnikom revizije, ki niso pridobivanje zagotovil, lahko povzroči tolikšne grožnje neodvisnosti, da jih ne more odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo. Opravljanje takšnih storitev v zvezi s povezano organizacijo, oddelkom ali izločeno postavko računovodskega izkaza takšnih naročnikov pa se lahko dovoli, če se nevarnost neodvisnosti podjetja računovodskih strokovnjakov zmanjša na sprejemljivo raven, tako da takšno povezano organizacijo, oddelek ali izločeno postavko računovodskega izkaza revidira drugo podjetje ali da drugo podjetje ponovno opravi storitev, ki ni pridobivanje zagotovil, kolikor je potrebno, da je mogoče prevzeti odgovornost zanjo.

Pripravljanje računovodske dokumentacije in finančnih poročil

290.166 Pomoč naročniku revizije v zadevah, kot je pripravljanje računovodske dokumentacije ali računovodskih poročil, lahko povzroči nevarnost samoocenjevanja, če računovodsko dokumentacijo kasneje revidira isto podjetje.

290.167 Vodenje računovodskih razvidov in pripravljanje računovodskih izkazov sta skrb naročnikove uprave, čeprav lahko zaprosi podjetje za pomoč. Če osebje podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov, ki tako pomaga, sprejme poslovodne odločitve, nastale nevarnosti samoocenjevanja ni mogoče

zmanjšati na sprejemljivo raven z nikakršnim varovalom. Zato to osebje takšnih odločitev ne sme sprejemati. Takšne poslovodne odločitve so na primer:

- določanje ali spreminjanje knjižb v dnevnik ali razporejanje kontov ali knjižb ali drugih računovodskih razvidov brez odobritve naročnika revizije;
- odobravanje ali potrjevanje poslov ter
- pripravljane izvornih listin ali sprožanje podatkov (tudi odločanje o predpostavkah vrednotenja) ali spreminjanje takšnih listin ali podatkov.

290.168 Revidiranje vključuje obsežne razgovore med podjetjem računovodskih strokovnjakov in ravnateljstvom naročnika revizije. Pri tem ravnateljstvo zahteva in dobiva pomembne podatke v zvezi z zadevami, kot so računovodska načela in razkrivanje računovodskih izkazov, ustreznost kontrol in metode, uporabljene pri določanju zneskov sredstev in dolgov. Strokovna pomoč takšne narave in nasveti o računovodskih načelih naročnikom revizije so ustrezno sredstvo za pospeševanje poštenega predstavljanja v računovodskih izkazih. Dajanje takšnih nasvetov na splošno ne ogroža neodvisnosti podjetja računovodskih strokovnjakov. Podobno lahko revidiranje vključuje pomoč naročniku revizije pri razreševanju vprašanj v zvezi z usklajevanjem kontov, pri proučevanju in nabiranju informacij za redno poročanje, pri pripravljajanju skupinskih računovodskih izkazov (tudi usklajevanju z zakonom določenih kontov v državi z usmeritvami skupinskega računovodenja in prehodu na drugačen okvir poročanja, kot so mednarodni računovodski standardi), pri snovanju postavk, ki se razkrivajo, pri predlaganju popravljanih knjižb ter pomoč in nasvete pri pripravljajanju kontov po zakonodajah držav odvisnih organizacij. Takšne storitve se štejejo kot normalna sestavina revidiranja in v normalnih okoliščinah ne ogrožajo neodvisnosti.

Splošne določbe

290.169 Primeri v odstavkih od 290.170 do 290.173 nakazujejo, da se lahko pojavi nevarnost samoocenjevanja, če podjetje sodeluje v pripravljajanju računovodskih razvidov ali računovodskih izkazov, ti pa so nato predmet njegove obravnave v revizijskem poslu. Ta opomba utegne veljati v okoliščinah, ko predmet obravnave v poslu za pridobitev zagotovil niso računovodski izkazi. Na primer nevarnost samoocenjevanja se pojavi, če podjetje razvije in pripravi predračunske računovodske informacije ter kasneje da zagotovilo o njih. Zato mora podjetje ovrednotiti pomembnost vsake nevarnosti samoocenjevanja, ki jo povzroči opravljanje takšnih storitev. Če nevarnost samoocenjevanja ni očitno neznatna, je treba proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Naročniki revizije, ki niso organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi

290.170 Podjetje ali povezano podjetje lahko opravlja naročniku revizije, katerega vrednostnice ne kotirajo na borzi, računovodske in knjigovodske storitve, tudi obračunavanje plač, če so običajne ali samodejne, nevarnost samoocenjevanja pa je zmanjšana na sprejemljivo raven.

Takšne storitve so na primer:

- knjiženje poslov, za katero je naročnik revizije določil ali odobril ustrezno razvrstitev kontov;
- knjiženje kodiranih poslov v glavno knjigo naročnika revizije;
- pripravljane računovodskih izkazov na podlagi podatkov v poskusni bilanci in
- knjiženje postavk, ki jih je odobril naročnik revizije, v poskusni bilanci.

Pomembnost vsake nevarnosti je treba ovrednotiti ter če ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko

- ureditev, po kateri takšnih storitev ne opravlja član skupine za pridobivanje zagotovil;
- uporaba usmeritev in postopkov, ki preprečujejo posamezniku, ki opravlja takšne storitve, sprejemanje poslovnih odločitev v imenu naročnika revizije;
- zahteva, da izvirni podatki za računovodske knjižbe nastajajo pri naročniku revizije;
- zahteva, da temeljne predpostavke sproža in odobrava naročnik revizije; ali
- pridobitev dovoljenja naročnika revizije za vsako predlagano knjižbo v dnevnik ali druge spremembe, ki vplivajo na računovodske izkaze.

Naročniki revizije, ki so organizacije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi

290.171 Opravljanje računovodskih in knjigovodskih storitev, tudi obračunavanje plač in pripravljane računovodskih izkazov ali računovodskih informacij, ki so podlaga za računovodske informacije, na katere se nanaša revizijsko poročilo, v imenu naročnika revizije, ki je organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi, lahko ogrozi neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ali se vsaj zdi, da jo ogroža. Zato je edino varovalo, ki lahko zmanjša grožnjo na sprejemljivo raven, prepoved takšnih storitev, razen v izrednih okoliščinah in kadar so storitve v okviru zakonskega revizijskega posla. Podjetje ali povezano podjetje ne sme, razen v izjemnih primerih, ki so navedeni v nadaljevanju, opravljati takšnih storitev organizacijam, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, kot je naročanje revizije.

290.172 Opravljanje računovodskih ter običajnih in samodejnih knjigovodskih storitev oddelkom ali odvisnim organizacijam naročnikov revizije, katerih vrednostnice kotirajo na borzi, naj ne bi škodovalo neodvisnosti, če naročnik revizije poskrbi, da so izpolnjeni tile pogoji:

- (a) storitve ne vključujejo presojanja,
- (b) oddelki ali odvisne organizacije, za katere se storitve opravljajo, so kot celota nepomembni za naročnika revizije ali pa so storitve kot celota nepomembne za oddelek ali odvisno organizacijo,
- (c) honorarji podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov za takšne storitve so kot celota očitno nepomembne.

Če se takšne storitve opravljajo, je treba uporabiti tale varovala:

- (a) podjetje ali povezano podjetje ne sme niti prevzeti kake poslovodne vloge niti sprejemati poslovnih odločitev;
- (b) naročnik revizije, katerega vrednostnice kotirajo na borzi, mora sprejeti odgovornost za izide dela
- (c) osebje, ki opravlja storitve, ne sme biti udeleženo pri reviziji.

Izredne razmere

290.173 Opravljanje računovodskih in knjigovodskih storitev naročniku revizije v izrednih ali drugih nenavadnih razmerah, ko naročnik revizije ne more ravnati drugače, se ne šteje kot nesprejemljivo ogrožanje neodvisnosti, če

- (a) podjetje ali povezano podjetje niti ne prevzame nobene poslovodne vloge niti ne sprejme nobene poslovodne odločitve;
- (b) naročnik revizije sprejme odgovornost za izide dela, in
- (c) osebje, ki opravlja storitve, ni del skupine za pridobivanje zagotovil.

Storitve vrednotenja

290.174 Vrednotenje obsega predpostavke o prihodnjem razvoju, uporabo nekaterih metodik in tehnik ter povezovanje vsega tega, da bi se izračunala neka vrednost ali niz vrednosti za sredstvo, dolg ali organizacijo kot celoto.

290.175 Nevarnost samoocenjevanja se pojavi, če podjetje ali povezano podjetje opravlja za naročnika revizije vrednotenje, ki se nato vključi v naročnikove računovodske izkaze.

290.176 Če taka storitev vključuje vrednotenje zadev, ki so pomembne za računovodske izkaze, in če je vrednotenje zelo subjektivno, nevarnosti samoocenjevanja ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo nobenega varovala. Zato se takšne storitve ne smejo opraviti oziroma je edini možni ukrep umik iz revizijskega posla.

290.177 Opravljanje storitev vrednotenja, ki niso niti posamično niti kot celota pomembne za računovodske izkaze ali ki ne vključujejo pomembne stopnje subjektivnosti, lahko povzroči nevarnost samoocenjevanja, ki jo je mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval. Takšna varovala so lahko:

- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni član skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje kako drugače;
- potrditev naročnika revizije, da razume temeljne predpostavke vrednotenja in metodiko, ki naj bi se uporabila, ter odobri njihovo uporabo;
- pridobitev priznanja naročnika revizije, da je odgovoren za izide opravljenega dela v podjetju računovodskih strokovnjakov; ter
- ureditev, po kateri osebje, ki opravlja takšne storitve, ni udeleženo v revizijskem poslu.

Pri ugotavljanju, ali utegnejo biti naštetá varovala uspešna, je treba proučiti te zadeve:

- (a) kolikšni so poznavanje, izkušnje in sposobnosti naročnika revizije, da ovrednoti obravnavane predmete, ter koliko sodelujejo pri določanju in odobravanju pomembnih predmetov presoje;
- (b) stopnjo, do katere se oblikovani metodike in strokovni napotki uporabljajo pri opravljanju posamezne storitve vrednotenja;
- (c) pri vrednotenju, ki vključuje standardne ali uveljavljene metodike, stopnjo subjektivnosti, povezano z obravnavano postavko;
- (d) zanesljivost in obseg temeljnih podatkov;
- (e) stopnjo odvisnosti od prihodnjih dogodkov, kakršni utegnejo povzročiti pomembno nestanovitnost, povezano z izračunanimi zneski; ter
- (f) obseg in jasnost razkritij v računovodskih izkazih.

290.178 Če podjetje ali povezano podjetje opravlja za naročnika revizije storitve vrednotenja, ki so namenjene predlaganju ali izpolnjevanju napovedi davčnim oblastem, naročnikovemu izračunavanju zneska v plačilo zapadlega davka ali načrtovanju davkov, to ne ogroža pomembno neodvisnosti, kajti takšno vrednotenje je splošni predmet zunanjega pregledovanja, na primer davčne oblasti.

290.179 Če podjetje opravlja vrednotenje, ki je del predmeta posla za pridobitev zagotovil, ki ni revizijski posel, mora podjetje proučiti morebitno nevarnost samoocenjevanja. Če grožnja ni očitno neznatna, je treba proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven.

Opravljanje davčnih storitev naročnikom revizije

290.180 Po mnogih zakonodajah se od podjetja računovodskih strokovnjakov lahko zahteva, da naročniku revizije opravi davčne storitve. Te obsegajo širok razpon storitev, tudi usklajevanje, načrtovanje, dajanje formalnih davčnih mnenj in pomoč pri razreševanju davčnih sporov. Takšni posli se na splošno ne štejejo za grožnjo neodvisnosti.

Opravljanje storitev internega revidiranja za naročnike revizije

290.181 Nevarnost samoocenjevanja se utegne pojaviti, če podjetje ali povezano podjetje opravlja naročniku revizije notranjerevizijske storitve. Notranjerevizijske storitve lahko obsegajo revizijske storitve podjetja računovodskih strokovnjakov, ki presegajo zahteve splošno sprejetih revizijskih standardov, pomoč pri naročnikovem notranjerevizijskem delovanju ali zunanje sodelovanje. Pri ovrednotenju vsake grožnje neodvisnosti je treba upoštevati naravo storitve. Za ta namen notranjerevizijske storitve ne vključujejo notranjega revidiranja, ki ni povezano z notranjimi računovodskimi kontrolami, računovodsko ureditvijo ali računovodskimi izkazi.

290.182 Storitve, ki presegajo postopke, zahtevane za opravljanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, se ne štejejo kot škodljive za neodvisnost od naročnika revizije, če osebje podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ne dejansko ne na videz ne deluje, kot bi bilo del ravnateljstva naročnika revizije.

290.183 Če podjetje ali povezano podjetje pomaga pri naročnikovem notranjerevizijskem delovanju ali prevzame kako opravilo kot zunanji sodelavec, je mogoče kakršnokoli nevarnost samoocenjevanja zmanjšati na sprejemljivo raven z jasno ločitvijo vodenja in kontroliranja notranje revizije, ki ju opravlja ravnateljstvo naročnika revizije, ter notranjerevizijskega delovanja samega.

290.184 Opravljanje pomembnega dela notranjega revidiranja pri naročniku revizije lahko povzroči nevarnost samoocenjevanja in podjetje ali povezano podjetje jo mora proučiti in biti previdno, preden prevzame takšno delo. V podjetju računovodskih strokovnjakov ali povezanem podjetju računovodskih strokovnjakov so potrebna ustrezna varovala, ki naj zlasti zagotovijo, da naročnik revizije prizna svojo odgovornost za postavitev, vzdrževanje in spremljanje ureditve notranjih kontrol.

290.185 Varovala, ki jih je treba uporabiti v vseh okoliščinah, da bi se nevarnosti zmanjšale na sprejemljivo raven, med drugim zagotavljajo, da:

- a) naročnik revizije odgovarja za delovanje notranjega revidiranja in prizna svojo odgovornost za postavitev, vzdrževanje in spremljanje ureditve notranjih kontrol;
- b) naročnik revizije določi pristojnega zaposlenca, po možnosti v višjem poslovodstvu, da odgovarja za delovanje notranjega kontroliranja;
- c) naročnik revizije, revizijski odbor ali nadzorni organ odobri obseg, tveganje in pogostnost notranjega revidiranja;
- d) naročnik revizije odgovarja za vrednotenje in določanje, katera priporočila podjetja računovodskih strokovnjakov naj se uresničijo;
- e) naročnik revizije ovrednoti ustreznost postopkov notranjega revidiranja, ki so bili opravljeni, in ugotovitve, ki izhajajo iz uresničevanja teh postopkov, tako da med drugim prejema poročila iz podjetja računovodskih strokovnjakov in ukrepa na njihovi podlagi; ter
- f) se o ugotovitvah in priporočilih, ki izhajajo iz notranjerevizijskega delovanja, pravilno poroča revizijskemu odboru ali nadzornemu organu.

290.186 Treba je tudi presoditi, ali naj takšne storitve, ki niso pridobivanje zagotovil, opravlja samo osebje, ki ni vključeno v revizijski posel in poroča drugim v podjetju računovodskih strokovnjakov.

Opravljanje storitev sistemske informatike za naročnike revizije

290.187 Storitve podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov za naročnika revizije, katerih del je načrtovanje in izvajanje ureditve informacijske tehnologije računovodenja, ki se uporablja za nastajanje informacij, ki so del naročnikovih računovodskih izkazov, lahko povzročijo nevarnost samoocenjevanja.

290.188 Nevarnost samoocenjevanja je verjetno preveč pomembna, da bi se smele naročniku revizije opravljati takšne storitve, razen če obstajajo ustrezna varovala, ki zagotavljajo, da naročnik revizije:

- a) prizna svojo odgovornost za postavitev in spremljanje sistema notranjih kontrol;
- b) določi pristojnega zaposlenca, po možnosti v višjem poslovodstvu, da sprejema vse poslovodne odločitve glede načrtovanja in izvajanja sistema strojne in programske opreme;
- c) sprejema vse poslovodne odločitve glede načrtovanja in izvajanja;
- d) ovrednoti ustreznost in rezultate načrtovanja in izvajanja sistema ter
- e) odgovarja za delovanje sistema (strojne in programske opreme) ter za podatke, ki jih sistem uporablja ali generira.

290.189 Treba je tudi presoditi, ali naj take storitve, ki niso pridobivanje zagotovil, opravlja samo osebje, ki ne sodeluje v revizijskem poslu in poroča drugim v podjetju računovodskih strokovnjakov.

290.190 Storitve, ki jih opravlja podjetje ali povezano podjetje naročniku revizije in vključujejo bodisi načrtovanje bodisi izvajanje ureditve informacijske tehnologije računovodenja, ki se uporablja za nastajanje informacij, ki so del naročnikovih računovodskih izkazov, lahko tudi povzročijo nevarnost samoocenjevanja. Pomembnost morebitne nevarnosti je treba ovrednotiti ter če ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven.

290.191 Opravljanje storitev v povezavi z ocenjevanjem, načrtovanjem in uresničevanjem notranjih računovodskih kontrol in kontrol ravnanja s tveganjem se ne obravnava kot nevarnost neodvisnosti, če osebje podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ne opravlja poslovnih nalog.

Začasne kadrovske dodelitve za naročnike revizije finančnega poslovanja

290.192 Če podjetje ali povezano podjetje posoja osebje naročniku revizije, lahko to povzroči nevarnost samoocenjevanja, če posameznik lahko vpliva na pripravo naročnikovih kontov ali računovodskih izkazov. Navadno je takšna pomoč možna (zlasti v izrednih razmerah), vendar le če osebje podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ne sodeluje pri:

- a) poslovnem odločanju,
- b) odobravanju ali podpisovanju sporazumov ali drugih podobnih listin, ali
- c) izvajanju neomejenih pooblastil, ki zavezuje naročnika.

Vsako od teh okoliščin je treba skrbno proučiti, da bi ugotovili, ali povzroča nevarnost in ali je treba uporabiti ustrezna varovala. Varovali, ki ju je treba v vseh okoliščinah uporabiti za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven, sta med drugim:

- osebje, ki pomaga, ne sme imeti revizijskih nalog pri nobeni nalogi ali dejavnosti, ki jo je opravil ali nadziral med svojim začasnim delom;
- naročnik revizije mora priznati svojo odgovornost za usmerjanje in nadziranje delovanja osebja podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov.

Zagotavljanje storitev pomoči v sodnih postopkih za naročnike revizije

290.193 Podporne storitve pri pravnih so lahko na primer nastopanje kot izvedenska priča, izračunavanje ocenjenih škod ali drugih zneskov, ki utegnejo postati terjatve oziroma obveznosti kot posledica pravde ali drugega pravnega spora, ter pomoč pri ravnanju z listinami in nadomestili v zvezi s sporom ali pravdo.

290.194 Nevarnost samoocenjevanja se lahko pojavi, če podporne storitve pri pravnih, opravljene naročniku revizije, vključujejo oceno možnega izida in s tem vplivajo na zneske ali razkritja, ki se morajo izražati v računovodskih izkazih.

Pomembnost nevarnosti je odvisna od dejavnikov, kot so:

- pomembnost zadevnih zneskov,
- stopnja subjektivnosti v obravnavanem predmetu in
- narava posla.

Podjetje ali povezano podjetje mora ovrednotiti pomembnost nevarnosti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- usmeritve in postopki, ki preprečujejo posameznikom, ki pomagajo naročniku revizije, sprejemanje poslovnih odločitev v naročnikovem imenu;

- uporaba storitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za pridobivanje zagotovil, da opravijo storitev, ali
- najetje drugih, kot so neodvisni izvedenci.

290.195 Če podjetje ali povezano podjetje sprejme vlogo, ki vključuje sprejemanje poslovnih odločitev v imenu naročnika revizije, nevarnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo nobenega varovala. Zato podjetje ali povezano podjetje ne opravlja takšne vrste storitev naročniku revizije.

Zagotavljanje pravnih storitev za naročnike revizije

290.196 Pravne storitve so opredeljene kot storitve, za katere mora imeti oseba, ki jih opravlja, bodisi dovoljenje za nastopanje pred pristojnimi sodišči, pri katerih morajo biti opravljene, bodisi zahtevano pravno izobrazbo za pravno prakso. Pravne storitve obsegajo širok razpon raznovrstnih storitev, ki zajemajo tako statusne kot poslovne storitve naročnikom, na primer sestavljanje pogodb, svetovanje pri sporih, spojitvah in prevzemih ter podporo in pomoč naročnikovim notranjim pravnim oddelkom. Pravne storitve, ki jih opravlja podjetje ali povezano podjetje organizaciji, ki je naročnica revizije, lahko povzročijo tako nevarnost samoocenjevanja kot nevarnost zagovarjanja.

290.197 Grožnje neodvisnosti je treba proučiti glede na naravo predvidene storitve, glede na to, ali je izvajalec storitve ločen od skupine za pridobivanje zagotovil, in glede na pomembnost zadeve za računovodske izkaze organizacije. Varovala, ki so predstavljena v odstavku 290.162, utegnejo ustrezati za zmanjševanje vseh groženj neodvisnosti na sprejemljivo raven. V okoliščinah, ko grožnje neodvisnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven, je edini razpoložljivi ukrep zavrnitev opravljanja takšnih storitev ali umik iz revizijskega posla.

290.198 Opravljanje pravnih storitev naročniku revizije, ki zajema zadeve, od katerih se ne pričakuje pomemben vpliv na računovodske izkaze, se ne šteje kot nesprejemljiva nevarnost neodvisnosti.

290.199 Obstaja razlika med zagovarjanjem in svetovanjem. Pravne storitve v podporo naročniku revizije pri opravljanju posla (na primer sestavljanje pogodb, pravni nasveti, skrben pravni pregled in prestrukturiranje) lahko povzročijo nevarnost samoocenjevanja; vendar razpoložljiva varovala lahko zmanjšajo takšno grožnjo na sprejemljivo raven.

Takšna storitev na splošno ne škoduje neodvisnosti, če:

- člani skupine za pridobivanje zagotovil ne sodelujejo pri opravljanju storitve in
- se v zvezi z nasvetom naročnik revizije na koncu odloči sam ali je v zvezi s poslom v storitev vključena uresničitev tistega, za kar se je odločil naročnik revizije.

290.200 Delovanje za naročnika revizije pri razreševanju spora ali v pravdi v okoliščinah, ko so zadevni zneski pomembni za računovodske izkaze naročnika revizije, povzroča nevarnosti samoocenjevanja in zagovarjanja, ki sta tako pomembni, da ju ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo. Zato naj podjetje ne opravlja tovrstne storitve za naročnika revizije.

290.201 Če naročnik revizije prosi podjetje, naj ga zagovarja pri razreševanju spora ali v pravdi v okoliščinah, ko zadevni zneski niso pomembni za računovodske izkaze naročnika revizije, mora podjetje ovrednotiti pomen vsake nevarnosti samoocenjevanja in zagovarjanja ter če ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, ki so potrebna za odpravo nevarnosti ali za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko:

- usmeritve in postopki, ki preprečujejo posameznikom, ki pomagajo naročniku revizije, sprejemanje poslovnih odločitev v naročnikovem imenu ali
- uporaba storitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za pridobivanje zagotovil, da opravijo storitev.

290.202 Zaposlitev družbenika ali zaposlenca podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov kot splošnega svetovalca za pravne zadeve naročnika revizije povzroča nevarnost samoocenjevanja in zagovarjanja, ki je tako pomembna, da ju nobeno varovalo ne more zmanjšati na sprejemljivo raven. Položaj splošnega svetovalca je navadno položaj višjega poslovnika s široko odgovornostjo za pravne zadeve kapitalske družbe, zato ne sme noben član podjetja računovodskih strokovnjakov ali povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov sprejeti takega posla za naročnika revizije.

Zaposlitev višjih kadrov

290.203 Zaposlitev višjega kadra za naročnika zagotovil, na primer takšnega, ki lahko vpliva na predmet posla za pridobitev zagotovil, lahko povzroči nevarnosti trenutnega ali prihodnjega samoocenjevanja, domačnosti in zastraševanja. Pomembnost grožnje je odvisna od dejavnikov, kot sta:

- vloga osebe, ki se zaposluje, in
- narava iskane pomoči.

Podjetje navadno opravlja storitve, kot sta pregledovanje strokovne usposobljenosti nekaterih kandidatov in svetovanje o njihovi primernosti za položaj. Poleg tega lahko podjetje pripravi ožji izbor kandidatov za pogovor, če je naročnik zagotovil postavil sodila, ki jih je pri tem treba uporabiti.

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. V nobenem primeru podjetje ne sme sprejemati poslovnih odločitev in odločitev, koga sprejeti, je naročnikova stvar.

Finančne storitve in podobne dejavnosti

290.204 Opravljanje finančnih storitev, nasveti ali pomoč naročniku zagotovil lahko povzročijo nevarnosti zagovarjanja in samoocenjevanja. Pri nekaterih finančnih storitvah so grožnje neodvisnosti lahko tako pomembne, da ni mogoče uporabiti nobenega varovala, ki bi jih zmanjšalo na sprejemljivo raven. Na primer reklamiranje, trgovanje ali odkupovanje delnic naročnika zagotovil ni združljivo z opravljanjem storitev za pridobivanje zagotovil. Še več, če naročnik zagotovil sprejme določbe posla ali opravljanje posla v njegovem imenu, to tako zelo ogroža neodvisnost, da nobeno varovalo ne more zmanjšati grožnje na sprejemljivo raven. Če pri naročniku revizije opravlja prej omenjene finančne storitve povezano podjetje, je neodvisnost tako zelo ogrožena, da je nobeno varovalo ne more zmanjšati na sprejemljivo raven.

290.205 Druge finančne storitve lahko povzročijo nevarnost zagovarjanja ali samoocenjevanja, vendar so možna varovala, ki takšne grožnje zmanjšajo na sprejemljivo raven. Takšne storitve so na primer pomoč naročniku pri razvijanju strategij kapitalske družbe, pomoč naročniku pri prepoznavanju možnih virov kapitala v skladu z njegovimi določili ali sodili ali pri seznanjanju z njimi ter svetovanje o organiziranju in pomoč naročniku pri proučevanju računovodskih učinkov predlaganih poslov. Varovala, ki jih je treba proučiti, so med drugim:

- usmeritve in postopki, ki preprečujejo posameznikom, ki pomagajo naročniku zagotovil, sprejemanje poslovnih odločitev v naročnikovem imenu;
- uporaba storitev strokovnjakov, ki niso člani skupine za pridobivanje zagotovil, da opravijo takšne storitve; ter
- zagotovitev, da podjetje ne zaveže naročnika zagotovil z določili posla ali da ne opravi posla v naročnikovem imenu.

Honorarji in določanje cen

Honorarji – sorazmerni obseg

290.206 Če so vsi honorarji nekega naročnika zagotovil velik delež vseh honorarjev v podjetju računovodskih strokovnjakov, lahko odvisnost od takšnega naročnika ali skupine naročnikov in strah pred možno izgubo naročnika povzroči nevarnost koristoljubja. Pomembnost te grožnje je odvisna od dejavnikov, kot sta

- struktura podjetja in
- ali je podjetje že dobro uveljavljeno, ali šele pred kratkim ustanovljeno.

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna, da se zmanjša na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko

- razprava o obsegu in naravi honorarja z revizijskim odborom ali drugimi, ki upravljajo,
- ukrepi za zmanjšanje odvisnosti od naročnika,
- zunanji pregledi obvladovanja kakovosti ter
- posvet s tretjo stranko, kot je strokovni organ, ki postavlja pravila, ali drug računovodski strokovnjak.

290.207 Nevarnost koristoljubja se lahko pojavi, če so honorarji naročnika zagotovil velik del prihodkov posameznega družbenika. Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko na primer:

- usmeritve in postopki spremljanja in izvajanja obvladovanja kakovosti poslov za pridobivanje zagotovil ter
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni član skupine za pridobivanje zagotovil, da pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje kako drugače.

Honorarji – zapadli v plačilo

290.208 Nevarnost koristoljubja se lahko pojavi, če so v plačilo zapadli honorarji od naročnika zagotovil za strokovne storitve dlje časa neplačani, zlasti če pomemben del ni plačan pred izdajo poročila o zagotovilih za naslednje leto. Navadno je plačilo takšnih honorarjev treba zahtevati pred izdajo poročila. Lahko se uporabljata tile varovali:

- razprava o ravni v plačilo zapadlih honorarjev z revizijskim odborom ali drugimi, ki upravljajo, in
- najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni sodeloval v poslu za pridobitev zagotovil, da svetuje ali pregleda opravljeno delo.

Podjetje mora tudi proučiti, ali se v plačilo zapadli honorarji lahko obravnavajo enako kot posojilo naročniku in ali je zaradi pomembnosti v plačilo zapadlih honorarjev primerno, da podjetje ponovno prevzame posel.

Oblikovanje cen

290.209 Če podjetje pridobi posel za pridobitev zagotovil za pomembno nižji honorar, kot ga je zahtevalo prejšnje podjetje strokovnjakov ali ga postavljajo druga podjetja računovodskih strokovnjakov, nastane nevarnost koristoljubja, ki se ne bo zmanjšala na sprejemljivo raven, razen če:

(a) je podjetje sposobno dokazati, da je za nalogo predviden ustrezen čas in da je zanjo dodeljeno usposobljeno osebje, ter

(b) so upoštevani vsi ustrezni standardi pridobivanja zagotovil ter napotki in postopki obvladovanja kakovosti.

Honorarji, odvisni od okoliščin

290.210 To so pogojni honorarji, izračunani na vnaprej določeni podlagi v povezavi z rezultatom ali izidom posla ali z rezultatom opravljenega dela. V tem poglavju se honorarji ne obravnavajo kot pogojni, če jih je določilo sodišče ali kaka druga javna oblast.

290.211 Pogojni honorar, ki ga zaračuna podjetje v zvezi s poslom za pridobitev zagotovil, povzroča nevarnosti koristoljubja in zagovarjanja, ki ju ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo nobenega varovala. Zato podjetje ne sme skleniti nobenega dogovora o honorarju za posel za pridobitev zagotovil, po katerem bi bil znesek honorarja odvisen od izida posla za pridobitev zagotovil ali od postavk, ki so predmet obravnave pri poslu za pridobitev zagotovil.

290.212 Pogojni honorar, ki ga zaračuna podjetje v zvezi s storitvijo, ki ni pridobivanje zagotovil, opravljeno naročniku zagotovil, lahko tudi povzroči nevarnosti koristoljubja in zagovarjanja. Če je bil znesek honorarja za pridobitev zagotovil dogovorjen ali pričakovan med takšnim poslom in je bil odvisen od njegovega izida, grožnje ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo nobenega varovala.

Zato je edini sprejemljivi ukrep nesprejetje takšnega posla.

Pri drugih vrstah dogovorov o pogojnem honorarju pa je pomembnost grožnje odvisna od dejavnikov, kot so:

- možni zneski honorarjev,
- stopnja spremenljivosti,
- podlaga za določitev honorarjev,

- ali bo rezultat ali izid posla pregledala neodvisna tretja stranka in
- vpliv dogodka ali posla na posel za pridobitev zagotovil.

Pomembnost nevarnosti je treba ovrednotiti in če ta ni očitno neznatna, proučiti in uporabiti varovala, potrebna, da se zmanjša na sprejemljivo raven. Takšna varovala so lahko

- razkritje narave in obsega zaračunanih honorarjev revizijskemu odboru ali drugim, ki upravljajo,
- da nepovezana tretja stranka pregleda ali določi končen honorar, ali
- usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti.

DARILA IN GOSTOLJUBJE

290.213 Prejemanje daril ali gostoljubje naročnika zagotovil lahko povzroča nevarnost koristoljubja ali domačnosti. Če podjetje ali član skupine za pridobivanje zagotovil sprejme darilo ali gostoljubje, razen če je vrednost očitno neznatna, grožnje neodvisnosti ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo nobenega varovala. Zato podjetje ali član skupine za pridobivanje zagotovil ne sme sprejemati takšnih daril ali gostoljubja.

DEJANSKI ALI PRETEČI SODNI POSTOPKI

290.214 Če med podjetjem računovodskih strokovnjakov ali članom skupine za pridobivanje zagotovil in naročnikom zagotovil poteka ali je verjeten sodni postopek, se utegne pojaviti nevarnost koristoljubja ali zastraševanja. Razmerja med naročnikovo upravo in člani skupine za pridobivanje zagotovil morajo biti popolnoma odkrita in razkrita glede vseh plati naročnikovega poslovanja. Podjetje in naročnikova uprava lahko zavzameta v sodnem postopku nasprotni stališči, kar vpliva na pripravljenost uprave za popolno razkritje, tako da podjetje lahko naleti na nevarnost koristoljubja. Pomembnost grožnje je odvisna od dejavnikov, kot so

- bistvenost spora,
- narava posla za pridobitev zagotovil in
- ali se sodni postopek nanaša na prejšnji posel za pridobitev zagotovil.

Brž ko je pomembnost grožnje ovrednotena, je treba uporabiti tale varovala, če so potrebna za njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven:

- (a) razkritje obsega in narave spora revizijskemu odboru ali drugim, ki upravljajo,
- (b) izključitev člana skupine za pridobivanje zagotovil iz te skupine, če sodeluje v sodnem postopku, ali
- (c) najetje dodatnega računovodskega strokovnjaka, ki ni član skupine za pridobivanje zagotovil, da v podjetju računovodskih strokovnjakov pregleda opravljeno delo ali po potrebi svetuje kako drugače.

Če takšna varovala ne zmanjšajo grožnje na sprejemljivo raven, je edini ustrezeni ukrep opustitev ali zavrnitev posla za pridobitev zagotovil.

Razdelek 290

Razlage

Te razlage so namenjene uporabi *Kodeksa etike IFAC za računovodske strokovnjake* v zvezi s tematskimi vprašanji, ki smo jih prejeli. Ostali, katerih področje dela urejajo drugi organi

oblasti kot je Komisija za vrednostne papirje ZDA, naj se posvetujejo z njimi glede njihovega stališča o teh vprašanjih.

Razlaga 2003-01

Opravljanje drugih storitev naročnikom razen poslov zagotovil

Kodeks etike za računovodske strokovnjake obravnava opravljanje tistih storitev naročnikom, ki niso posli zagotovil, v odstavkih od 290.158 do vključno 290.205. V sedanjem Kodeksu ni prehodnih določb, ki bi se nanašale na pogoje, določene v teh odstavkih, vendar je Odbor za etiko sklenil, da je primerno omogočiti enoletno prehodno obdobje, med katerim bi obstoječe pogodbe za opravljanje drugih poslov kot so dajanje zagotovil naročnikom zagotovil, lahko zaključili, če bi bili vzpostavljeni dodatni varovalni ukrepi za zmanjšanje groženj za neodvisnost na zanemarljivo raven. To prehodno obdobje se začne 31. decembra 2004 (ali od datuma izvajanja Kodeksa za člane tistih organov, vključenih v IFAC, ki so sprejeli datum predčasnega izvajanja).

Razlaga 2003-02

Zamenjava vodilnega družbenika za naročnike revizije, ki so organizacije, ki kotirajo

Kodeks etike za računovodske strokovnjake obravnava vprašanje zamenjave družbenika, zadolženega za naročnike revizije, ki kotirajo na borzi, v odstavkih od 290.154 do 290.157.

Ti odstavki navajajo, da je treba v reviziji računovodskih izkazov organizacije, ki kotira na borzi, zamenjati partnerja, zadolženega za posel, potem ko je to funkcijo opravljal v vnaprej določenem obdobju, ki običajno ni več kot sedem let. Poleg tega navajajo, da utegne biti v nekaterih okoliščinah potrebna določena prilagodljivost pri izbiri časa za zamenjavo. Odbor za etiko meni, da je izvajanje (ali predčasno sprejetje) kodeksa primer takšne okoliščine, v kateri je potrebna določena stopnja prilagodljivosti glede časa za zamenjavo.

V sedanjem Kodeksu ni prehodnih določb, ki bi se nanašale na te pogoje, vendar je Odbor za etiko sklenil, da je primerno omogočiti dveletno prehodno obdobje. Posledično bi lahko ob izvajanju ali predčasnem sprejetju kodeksa, z upoštevanjem obdobja, v katerem je družbenik opravljal posel za naročnika revizije v tej pristojnosti, pri sklepanju o tem, kdaj naj bi do zamenjave prišlo, družbenik naprej opravljal posle še dve leti od datuma izvajanja (ali predčasnega sprejetja) pred njegovo zamenjavo. V teh okoliščinah je treba slediti dodatnim zahtevam iz odstavka 290.157 za uporabo ekvivalentnih varoval, namenjenih zmanjšanju grožnje na sprejemljivo raven.

Razlaga 2005-01

Uporaba razdelka 290 za pridobitve zagotovil z revidiranjem nefinančnega poslovanja

Ta razlaga prinaša smernice za uporabo zahteve po neodvisnosti iz Razdelka 290 glede poslov pridobitve zagotovil z revidiranjem nefinančnega poslovanja. Obstajajo druge zadeve, omenjene v Razdelku 290, ki se nanašajo na upoštevanje neodvisnosti za vse posle pridobivanja zagotovil. V odstavku 290.15 je na primer navedeno, da je treba upoštevati vse grožnje, za katere podjetje meni, da jih utegnejo povzročiti deleži in razmerja povezanih podjetij.

Odstavek 290.21 podobno navaja, da bi morala skupina za pridobivanje zagotovil, kadar utemeljeno domneva, da je povezana organizacija naročnika zagotovil relevantna za oceno

neodvisnosti podjetja od naročnika, pri naročnikih revizije, ki ne kotirajo, upoštevati to povezano organizacijo pri ocenjevanju neodvisnost in uporabi ustreznih varovalnih ukrepov. Te zadeve v razlagi nismo posebej obravnavali.

Kot je razloženo v Mednarodnem okviru za pridobivanje zagotovil, ki ga je izdal Mednarodni odbor za standarde revizije in dajanje zagotovil, samostojni računovodski strokovnjak izrazi sklepno ugotovitev, katere namen je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov, razen odgovorne osebe, v izid ocenitve ali merjenja predmeta potrjevanja na podlagi meril.

Posli za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na trditvi

Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na trditvi, ocenitev ali merjenje predmeta opravi odgovorna oseba in je informacija o obravnavanem predmetu v obliki trditve, ki jo oblikuje odgovorna oseba in se da na voljo predvidenim uporabnikom.

Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na trditvi, se zahteva neodvisnost odgovorne osebe, ki je zadolžena za informacije o obravnavanem predmetu in je lahko odgovorna za obravnavan predmet.

Pri poslih za pridobitev zagotovil, ki temeljijo na trditvi, kjer je odgovorna oseba zadolžena za informacije o obravnavanem predmetu, ne pa za obravnavan predmet, se od nje zahteva neodvisnost. Poleg tega je treba upoštevati vse nevarnosti, za katere podjetje utemeljeno domneva, da jih lahko povzročijo deleži in razmerja med člani revizijske skupine, podjetjem, povezanim podjetjem in osebo, odgovorno za obravnavan predmet.

Posli pridobitve zagotovil, ki temeljijo na neposrednem poročanju

Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na neposrednem poročanju, samostojni računovodski strokovnjak bodisi neposredno izvaja ocenitev ali merjenje obravnavane predmete, bodisi pridobi predstavnika odgovorne osebe, da ta izvede ocenitev ali merjenje, ki predvidenim uporabnikom ni na voljo. Informacija o obravnavanem predmetu je predvidenim uporabnikom zagotovljena v poročilu o pridobitvi zagotovil.

Pri poslu za pridobitev zagotovil, ki temelji na neposrednem poročanju, se zahteva neodvisnost odgovorne osebe, ki je zadolžena za obravnavan predmet.

Več odgovornih strank

Pri nekaterih poslih za pridobivanje zagotovil, pa naj temeljijo na trditvi ali na neposrednem poročanju, je lahko več odgovornih strank. Samostojnega računovodjo lahko na primer prosijo za trditev o statističnih podatkih glede mesečne naklade več časopisov z neodvisnim lastništvom. Naloga lahko pomeni pridobitev zagotovil, ki temelji na trditvi, kjer vsak časopis izmeri svojo naklado in predstavi statistične podatke v zagotovilu, ki se ga da na voljo predvidenim uporabnikom. Druga možnost je, da je ta naloga posel za pridobitev zagotovil, ki temelji na neposrednem poročanju, kjer ni trditve in kjer obstaja ali pa ne pisna predstavitev s strani časopisov.

Pri takih poslih lahko podjetje računovodskih strokovnjakov, ko presoja, ali se morajo določbe iz Razdelka 290 uporabljati za vsako odgovorno stranko, upošteva, ali bi interes ali razmerje med podjetjem računovodskih strokovnjakov ali članom skupine za pridobivanje zagotovil in predvsem odgovorno stranko pomenil nevarnost za neodvisnost, ki je v kontekstu predmetne informacije vse prej kot očitno neznatna. Upoštevani bodo dejavniki, kot so:

- pomembnost informacije o obravnavanem predmetu (ali obravnavane predmete), za katero odgovarja odgovorna stranka; in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom.

Če podjetje računovodskih strokovnjakov presodi, da bi bila nevarnost za neodvisnost, nastala s takim interesom ali razmerjem s posamezno odgovorno stranko, očitno nezatna, vseh določb iz tega razdelka ni treba uporabljati v zvezi s to odgovorno stranko.

V ilustracijo uporabe razdelka 290 je sestavljen spodaj opisani primer. Predpostavlja se, da naročnik ni obenem naročnik revizije podjetja, ali povezano podjetje.

Podjetje dobi nalogo izdati trditev o celotnih dokazanih rezervah nafte v 10 neodvisnih družbah. Vsaka od družb opravi geografske in inženirske preiskave za ugotavljanje svojih rezerv (obravnavana zadeva). Vzpostavljeni so kriteriji za opredelitev, kdaj se lahko šteje, da so rezerve dokazane, kar samostojni računovodski strokovnjak določi kot ustrezen kriterij za izvedbo posla.

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

Dokazane rezerve nafte	sodi v tisočih
Družba 1	5.200
Družba 2	725
Družba 3	3.260
Družba 4	15.000
Družba 5	6.700
Družba 6	39.126
Družba 7	345
Družba 8	175
Družba 9	24.135
Družba 10	9.635
Skupaj	104.301

Posel lahko strukturiramo na različne načine:

Posli, ki temeljijo na trditvi

A1 Vsaka posamezna družba izmeri svoje rezerve in posreduje trditev podjetju in nameravanim uporabnikom.

A2 Organizacija, to niso družbe, izmeri rezerve in posreduje trditev podjetju in nameravanim uporabnikom.

Posli, ki temeljijo na neposrednem poročanju

D1 Vsaka posamezna družba izmeri svoje rezerve in posreduje podjetju pisne predstavitve, v katerih je izmerila svoje rezerve na podlagi postavljenih meril za izmero dokazanih rezerv. Predstavitve ni na voljo predvidenim uporabnikom.

D2 Podjetje neposredno izmeri rezerve nekaterih družb.

Uporaba pristopa

A1 Vsaka posamezna družba izmeri svoje rezerve in posreduje trditev podjetju in nameravanim uporabnikom.

V tem poslu obstaja več odgovornih strank (družbe od 1 do 10). Pri presojanju, ali je treba uporabiti določbe o neodvisnosti za vse družbe, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje s posamezno družbo pomenil nevarnost za neodvisnost, ki je vse prej kot očitno neznatna. Upoštevajo se dejavniki, kot so:

- pomembnost informacije o obravnavanem predmetu (ali obravnavane predmete), za katero odgovarja odgovorna stranka; in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom (odstavek 290.20).

Na primer: družba št. 8 pokriva 0,16% celotnih rezerv, zato bi poslovno razmerje ali delež v tej družbi pomenil manjšo nevarnost kot podobno razmerje z družbo št. 6, ki pokriva približno 37,5% rezerv.

Po opredelitvi, za katere družbe se uporabljajo zahteve po neodvisnosti, se od skupine za pridobivanje zagotovil in podjetja zahteva neodvisnost od tistih odgovornih strank, ki bi jih lahko šteli kot naročnike zagotovil (odstavek 290.20).

A2 Organizacija, ki niso družbe, izmeri rezerve in posreduje trditev podjetju in nameravanim uporabnikom.

Podjetje bo moralo biti neodvisna organizacija, ki meri rezerve in daje zagotovilo podjetju in nameravanim uporabnikom (odstavek 290.17). Ta organizacija ni odgovorna za obravnavan predmet, zato je treba upoštevati vse nevarnosti, za katere podjetje utemeljeno domneva, da jih lahko povzročijo deleži/razmerja s stranko, odgovorno za obravnavan predmet (odstavek 290.17). V tem poslu obstaja več odgovornih strank (družbe od 1 do 10). Kot smo navedli v primeru A1, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje s posamezno družbo pomenil nevarnost za neodvisnost, ki je vse prej kot očitno neznatna.

D1 Vsaka posamezna družba posreduje podjetju predstavitev z izmero rezerv na podlagi postavljenih meril za izmero dokazanih rezerv. Predstavitev ni na voljo predvidenim uporabnikom.

V tem poslu obstaja več odgovornih strank (družbe od 1 do 10). Pri presojanju, ali je treba uporabiti določbe o neodvisnosti za vse družbe, lahko podjetje upošteva, ali bi interes ali razmerje s posamezno družbo pomenil nevarnost za neodvisnost, ki je vse prej kot očitno neznatna. Upoštevajo se dejavniki, kot so:

- pomembnost dokazanih rezerv družbe glede na celotne rezerve, o katerih je treba poročati), in
- stopnja javnega interesa, povezanega s poslom (odstavek 290.20).

Na primer: družba št. 8 pokriva 0,16% rezerv, torej bi poslovno razmerje ali delež v družbi 8 pomenil manjšo grožnjo kot podobno razmerje z družbo 6, ki pokriva približno 37,5% rezerv.

Po opredelitvi, za katere družbe se uporabljajo zahteve po neodvisnosti, se od skupine za pridobivanje zagotovil in podjetja zahteva neodvisnost od tistih odgovornih strank, ki bi jih lahko šteli kot naročnike zagotovil (odstavek 290.20).

D2 Podjetje neposredno meri rezerve nekaterih družb.

Enaka uporaba kot v primeru D1.

DEL C: RAČUNOVODSKI STROKOVNJAKI V PODJETJU

Razdelek 300 Uvod

Razdelek 310 Morebitni spori

Razdelek 320 Priprava podatkov in poročanje o njih

Razdelek 330 Delovanje z zadostnim znanjem in izkušnjami

Razdelek 340 Finančni deleži

Razdelek 350 Spodbude

Razdelek 300

Uvod

300.1 Ta del Kodeksa ponazarja, kako morajo samostojni računovodski strokovnjaki uporabljati konceptualni okvir, opisan v Delu A.

300.2 Naložbeniki, upniki, delodajalci in drugi člani poslovne skupnosti, pa tudi vlada in širša javnost, se zanašajo na delo računovodskih strokovnjakov v podjetju. Računovodski strokovnjaki v podjetju so lahko posamično ali skupinsko odgovorni za pripravo in poročanje o finančnih in drugih podatkih, na katere se njihova delodajalska organizacija in tretje strani utegnejo zanašati. Odgovorni so lahko tudi za zagotavljanje učinkovitega finančnega vodenja in strokovnega nasveta o celi vrsti poslovnih zadev.

300.3 Računovodski strokovnjak v podjetju je lahko zaposlenec, družbenik, direktor (bodisi izvršilni ali neizvršilni organ), direktor lastnik, prostovoljec in drugi, ki delajo za eno ali več delodajalskih organizacij. Pravna oblika razmerja v delodajalski organizaciji, če sploh obstaja, ne vpliva na etično odgovornost, ki ji je računovodski strokovnjak v podjetju zavezan.

300.4 Računovodski strokovnjak v podjetju je dolžan uveljavljati legitimne cilje svoje delodajalske organizacije. Ni cilj tega Kodeksa, da bi računovodskemu strokovnjaku v podjetju preprečeval primerno uresničevanje teh načel, ampak zgolj preučuje okoliščine, v katerih utegne priti do nasprotja z absolutno dolžnostjo upoštevati temeljna načela.

300.5 Računovodski strokovnjak v podjetju običajno zavzema višji položaj v organizaciji. Višji ko je položaj, večjo sposobnost in možnost ima, da vpliva na dogodke, prakso in naravnost. Zato se pričakuje, da bo računovodski strokovnjak v podjetju spodbujal na etiki zasnovano kulturo v delodajalski organizaciji, ki poudarja pomen, ki ga višje vodstvo pripisuje etičnemu ravnanju.

300.6 Primeri, predstavljeni v spodnjih razdelkih, so namenjeni ponazoritvi načina, kako uporabljati konceptualni okvir in jih ni treba razlagati kot dokončen seznam vseh okoliščin, ki jih računovodski strokovnjak v podjetju doživlja kot grožnjo uresničevanja teh načel.

Posledično ni dovolj, da računovodski strokovnjak v podjetju zgolj upošteva zglede, ampak je treba okvir prilagoditi posebnim okoliščinam, s katerimi se sooča.

Nevarnosti in varovala

300.7 Skladnost s temeljnimi načeli lahko potencialno ogroža širok splet okoliščin. Številne nevarnosti sodijo v naslednje kategorije:

- f) koristoljubje;
- g) samoocenjevanje (revizija samega sebe);
- h) posredovanje/zagovarjanje;
- i) domačnost/prijateljski stiki; in
- j) zastraševanje.

Te nevarnosti so podrobneje obravnavane v Delu A tega kodeksa.

300.8 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnost koristoljubja na strani računovodskega strokovnjaka v podjetju, so med drugim:

- finančni deleži, posojila ali jamstva
- stimulatívni dogovori o zamenjavi
- neprimerna osebna uporaba sredstev družbe
- skrbi v zvezi z varnostjo zaposlitve
- komercialni pritiski od zunaj, ne iz delodajalske organizacije.

300.9 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti samopregledovanja, vključujejo, vendar niso omejeni na poslovne odločitve ali podatke, ki jih mora pregledati in upravičiti isti računovodski strokovnjak v podjetju, ki je bil zadolžen za sprejetje teh odločitev ali pripravo teh podatkov.

300.10 Pri uveljavljanju legitimnih ciljev svoje delodajalske organizacije lahko računovodski strokovnjak v podjetju uveljavlja položaj organizacije, če njegovi izkazi niso niti napačni, niti zavajajoči. Takšna dejanja na splošno ne pomenijo nevarnosti zagovarjanja.

300.11 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti domačnosti/prijateljskih stikov, vključujejo, vendar niso omejeni na spodaj naštete primere:

- računovodski strokovnjak v podjetju, ki je na položaju, s katerega lahko vpliva na finančne ali nefinančne poročevalske ali poslovne odločitve, ima člana ožje ali najožje družine na položaju, s katerega ima lahko korist od tega vpliva,
- dolgoletno povezovanje s poslovnimi stiki, ki vplivajo na poslovne odločitve,
- sprejemanje daril ali ugodnejše obravnavanje, razen če gre za očitno neznatno vrednost.

300.12 Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnosti zastraševanja, so med drugim:

- zastraševanje z odpustom ali kadrovsko zamenjavo računovodskega strokovnjaka ali člana njegove ožje ali najožje družine zaradi nestrinjanja o uporabi računovodskega načela, ali načina, kako je treba sporočiti finančne podatke,
- gospodovalna osebnost, ki skuša vplivati na sprejemanje odločitev, na primer v zvezi z oddajo naročil ali uporabo računovodskega načela.

300.13 Računovodski strokovnjak v podjetju lahko tudi ugotovi, da posebne okoliščine lahko privedejo do izjemnih nevarnosti, ki ogrožajo spoštovanje enega ali več temeljnih načel. Takih izjemnih nevarnosti seveda ni mogoče kategorizirati. Računovodski strokovnjak v podjetju se mora v svojih strokovnih in poslovnih razmerjih takih okoliščin in nevarnosti vse-skozi zavedati in biti pozoren nanje.

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

- a) varovala, uvedena s stroko, zakonodajo ali predpisom; in
- b) varovala v delovnem okolju.

300.15 Zgledi varoval, uvedenih s stroko, zakonodajo ali predpisom, so opisani v odstavku 1.17 Dela A tega kodeksa.

300.16 Varovala v delovnem okolju vključujejo, vendar niso omejeni na:

- sisteme delovnega nadzora ali druge nadzorne strukture v delodajalski organizaciji
- programe etike in vedënja v delodajalski organizaciji
- takšne postopke v delodajalski organizaciji, ki poudarjajo pomen zaposlovanja visoko usposobljenega strokovnega osebja
- močne notranje kontrole
- primerne disciplinske postopke
- vodstvo, ki poudarja pomen etičnega vedënja in pričakuje, da bodo zaposleni ravnali na etičen način
- strateške usmeritve in postopki za izvajanje in spremljanje kakovostnega dela zaposlenih
- pravočasno seznanjanje vseh zaposlenih z usmeritvami in postopki delodajalske organizacije, vključno z njihovimi spremembami in primerno usposabljanje in izobraževanje o teh politikah in postopkih
- politike in postopki za spodbujanje in pooblastitev zaposlenih, da nadrejene v delodajalski organizaciji brez strahu pred povračili seznanja z etičnimi vprašanji, za katera so odgovorni.
- posvetovanje z drugim primernim računovodskim strokovnjakom.

300.17 V okoliščinah, ko računovodski strokovnjak v podjetju meni, da se bo neetično ravnanje ali dejanja drugih v delodajalski organizaciji nadaljevalo, bi moral razmisliti o tem, da poišče pravno pomoč. V teh izjemnih situacijah, ko je izčrpal vse razpoložljive možnosti in ko ni možno zmanjšati grožnje na sprejemljivo raven, lahko računovodski strokovnjak v podjetju sklene, da je primerno delodajalski organizaciji ponuditi odstop.

Razdelek 310

Morebitni spori

310.1 Računovodski strokovnjak v podjetju je profesionalno zavezan k spoštovanju temeljnih načel. Vendar se lahko zgodi, da pride do nasprotja med njegovo odgovornostjo do delodajalske organizacije in profesionalno zavezanostjo uresničevati temeljna načela. Pravilno je, da računovodski strokovnjak v podjetju podpira legitimne in etične cilje, ki jih je zastavil delodajalec, ter pravila in postopke, sestavljene v podporo tem ciljem. Kljub temu mora računovodski strokovnjak v podjetju takrat, ko je ogrožena skladnost s temeljnimi načeli, razmisliti o svojem odzivu na te okoliščine.

310.2 Kot posledica odgovornosti do delodajalske organizacije je lahko računovodski strokovnjak v podjetju pod pritiskom, da ravna ali se obnaša na načine, ki bi utegnili posredno ali neposredno ogroziti skladnost s temeljnimi načeli. Tak pritisk je lahko očiten ali prikrit; lahko prihaja od nadzornika, menežerja, direktorja ali drugega posameznika v delodajalski organizaciji. Računovodski strokovnjak v podjetju je lahko izpostavljen pritisku, da:

- ravna v nasprotju z zakonom ali predpisom

- ravna v nasprotju s tehničnimi ali poklicnimi standardi
- omogoča strategije neetičnega ali nezakonitega pridobivanja zaslužka
- drugim laže ali jih drugače namerno zavaja (zavajanje je mišljeno tudi z molkom), zlasti

- revizorje v delodajalski organizaciji; ali

- zakonodajalce

• izdaja ali je drugače povezan s finančnim ali nefinančnim poročanjem, ki bistveno izkrivlja dejstva, skupaj z izkazi, kot so na primer:

- izkazi stanja;

- upoštevanje davčnih predpisov;

- upoštevanje zakonskih predpisov, ali

- poročila, ki jih zahteva zakonodaja na področju vrednostnih papirjev.

310.3. Treba je oceniti pomen groženj zaradi takšnih pritiskov kot so zastraševanje in če so te vse prej kot očitno neznatne, je treba proučiti in izvajati varovala, da se jih odpravi ali zmanjša na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- po potrebi pridobitev nasveta v okviru delodajalske organizacije, od neodvisnega poklicnega svetovalca, ali ustreznega strokovnega organa
- postopek formalnega reševanja sporov v okviru delodajalske organizacije.
- iskanje pravne pomoči.

Razdelek 320

Priprava podatkov in poročanje o njih

320.1 Računovodski strokovnjaki v podjetju se pogosto ukvarja s pripravo in predstavljanjem informacij, ki se lahko bodisi objavijo, ali jih uporabljajo drugi znotraj ali zunaj delodajalske organizacije. Te informacije lahko zajemajo finančne ali upravljalne informacije, na primer, napovedi in proračunska sredstva, izkazi stanja, upravne razprave in analize ter dopisi vodstva s predstavitvijo podatkov za potrebe revizorjev kot del pregledovanja bilanc. Računovodski strokovnjak v podjetju mora te informacije pripraviti ali predstaviti odkrito, pošteno in v skladu z ustreznimi strokovnimi standardi, tako da bodo informacije v tem kontekstu razumljive.

320.2 Računovodski strokovnjak v podjetju, ki je odgovoren za pripravo ali odobritev splošnega finančnega poročila delodajalske organizacije mora zagotoviti, da so ta poročila predstavljena v skladu z veljavnimi standardi finančnega poročanja.

320.3 Računovodski strokovnjak v podjetju mora informacije, za katere je zadolžen, predstavljati tako, da

- (a) jasno opiše resnično naravo poslov, sredstev ali obveznosti;
- (b) informacije pravočasno in ustrezno razvrsti in vpiše, in
- (c) dejstva v vseh bistvenih vidikih predstavi natančno in celovito.

320.4 Ogrožanje skladnosti s temeljnimi načeli, na primer ogrožanje objektivnosti ali strokovne kompetentnosti in dolžne skrbnosti zaradi koristoljubja ali zastraševanja lahko nastane, če je računovodski strokovnjak v podjetju pod pritiskom (bodisi od zunaj ali zaradi možnosti osebne koristi), da se sam poveže z zavajajočimi informacijami, ali postane z njimi povezan preko dejanj drugih oseb.

320.5 Pomen teh nevarnosti je odvisen od dejavnikov, kot so vir pritiska in stopnja, do katere je informacija zavajajoča, ali bi to lahko bila. Pomen nevarnosti se mora oceniti in, če je nevarnost vse prej kot očitno neznatna, je treba po potrebi upoštevati in izvajati potrebna varovala za zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko posvetovanje z nadrejenimi v okviru delodajalske organizacije, na primer z revizijskim odborom ali drugim organom, odgovornim za vodenje, ali z ustreznim strokovnim organom.

320.6 Če grožnje ni možno zmanjšati na sprejemljivo raven, mora računovodski strokovnjak v podjetju odkloniti, da bi ga še naprej povezali z informacijami, za katere meni, da so, ali so lahko zavajajoče. Če računovodski strokovnjak v podjetju ugotovi, da je dajanje zavajajočih informacij bistveno ali trajno, mora obvestiti ustrezne organe v skladu s smernicami v Razdelku 140. Računovodski strokovnjak v podjetju lahko tudi poišče pravni nasvet ali odstopi.

Razdelek 330

Delovanje z zadostnim znanjem in izkušnjami

330.1 Temeljno načelo strokovne kompetentnosti in dolžne skrbnosti terja od računovodskega strokovnjaka v podjetju, da opravlja samo tiste pomembne naloge, za katere ima ali lahko pridobi zadostno specifično usposobljenost ali izkušnje. Računovodski strokovnjak v podjetju ne sme namerno zavajati delodajalca glede svoje strokovnosti ali izkušenj, niti opustiti iskanje ustreznih izvedenskih nasvetov in pomoči, kadar jih potrebuje.

330.2 Okoliščine, ki lahko ogrozijo zmožnost računovodskega strokovnjaka v podjetju, da naloge opravi z ustrežno strokovno kompetenco in dolžno skrbnostjo, so:

- nezadosten čas za primerno opravljanje ali dokončanje ustreznih nalog
- nepopolne, omejene ali drugače neustrezne informacije za pravilno opravljanje nalog
- nezadostne izkušnje, izobrazba in/ali usposobljenost
- neustrezni viri za pravilno opravljanje nalog.

330.3 Pomen teh nevarnosti je odvisen od dejavnikov, kot so obseg, v katerem računovodski strokovnjak v podjetju dela z drugimi, sorazmeren staž v podjetju in stopnja nadzorovanja in pregledovanja, ki se uporablja za to delo. Pomen nevarnosti je treba oceniti in, če je nevarnost vse prej kot očitno neznatna, je treba po potrebi upoštevati in izvajati potrebna varovala za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- pridobitev dodatnih nasvetov in izobrazbe
- zagotovitev zadostnega časa za opravljanje ustreznih nalog
- pridobitev pomoči od ustrezno usposobljene osebe
- po potrebi posvetovanje z:

- nadrejenimi v delodajalski organizaciji,
- neodvisnimi izvedenci, ali
- ustreznim strokovnim organom.

330.4 Če nevarnosti ni možno odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven, se morajo računovodski strokovnjaki v podjetju odločiti, ali bodo zavrnilo opravljanje zadevnih nalog.

Če se računovodski strokovnjak v podjetju odloči, da je primerna zavrnitev, mora jasno navesti razloge zanjo.

Razdelek 340

Finančni deleži

340.1 Računovodski strokovnjaki v podjetju imajo lahko finančne deleže, ali so seznanjeni s finančnimi deleži ožjih ali najožjih družinskih članov, ki bi v določenih okoliščinah ogrozili skladnost s temeljnimi načeli. Na primer, grožnja objektivnosti ali zaupnosti zaradi koristoljubja lahko nastane zaradi obstoja motiva in priložnosti izrabiti cenovno občutljive informacije za finančno korist. Primeri okoliščin, ki lahko ustvarijo nevarnost koristoljubja vključujejo, vendar niso omejeni na situacije, v katerih ima računovodski strokovnjak v podjetju ali njegov ožji ali najožji družinski član:

- neposreden ali posreden finančni delež v delodajalski organizaciji in lahko na vrednost tega finančnega deleža neposredno vplivajo odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak v podjetju,
- ali je upravičen do bonusa iz dobička in na vrednost tega bonusa neposredno vplivajo odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak v podjetju;
- v delodajalski organizaciji neposredno ali posredno v lasti opcije, na katerih vrednost lahko neposredno vplivajo odločitve, ki jih sprejme računovodski strokovnjak v podjetju;
- v delodajalski organizaciji neposredno ali posredno v lasti opcije, ki so ali bodo kmalu predmet konverzije; ali
- lahko v delodajalski organizaciji pridobi opcije ali bonuse na podlagi uspešnosti, če bodo doseženi določeni cilji.

340.2 Pri ocenjevanju pomembnosti te nevarnosti in ustreznih varoval, ki jih je treba uporabiti za odpravo nevarnosti ali njeno zmanjšanje na sprejemljivo raven, morajo računovodski strokovnjaki v podjetju proučiti naravo finančnega deleža. To vključuje oceno obsega finančnega deleža in ali je ta neposreden ali posreden. Seveda je to, kar pomeni pomemben ali vreden delež v organizaciji, odvisno od vsakega posameznika glede na osebne okoliščine.

340.3 Če so nevarnosti vse prej kot očitno neznatne, je treba po potrebi upoštevati in izvajati potrebna varovala za njihovo odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven. Med takimi varovali so lahko:

- usmeritve in postopki za odbor, ki je neodvisen od uprave in ki določi obliko nagrajevanja višjega vodstva,
 - razkritje vseh ustreznih deležev in načrtov v zvezi s trgovanjem z ustreznimi delnicami osebam, ki so odgovorne za vodenje delodajalske organizacije v skladu z notranjo politiko,
 - po potrebi posvetovanje z nadrejenimi v delodajalski organizaciji.
-
- po potrebi posvetovanje z osebami, odgovornimi za vodenje delodajalske organizacije ali z ustreznimi strokovnimi organi.
-
- postopki notranje ali zunanje revizije,
 - posodobljeno izobraževanje o etičnih vprašanjih in pravnih omejitvah ter drugih predpisih v zvezi z morebitnim trgovanjem na podlagi notranjih informacij.

340.4 Računovodski strokovnjak v podjetju ne sme niti prirejati podatkov, niti uporabljati zaupnih podatkov za osebno korist.

Razdelek 350

Spodbude

Prejemanje ponudb

350.1 Računovodski strokovnjak v podjetju in ožji ali najožji družinski član lahko dobi stimulatívno ponudbo. Te ponudbe so lahko v različni obliki, od daril, pogostitve, ugodnejše obravnave do neprimerne sklicevanja na prijateljstvo ali zvestobo.

350.2 Stimulativne ponudbe lahko ogrožajo skladnost s temeljnimi načeli. Če računovodski strokovnjak v podjetju ali njegov ožji ali najožji družinski član prejme ponudbo, je treba situacijo skrbno preučiti. Grožnja objektivnosti ali zaupnosti zaradi koristoljubja nastane, če je ponudba dana z namenom neprimerno vplivati na dejanja ali odločitve, spodbujati nezakonito ali nepošteno ravnanje, ali pridobiti zaupne podatke. Grožnja objektivnosti ali zaupnosti zaradi zastraševanja nastane, če se ta ponudba sprejme in ji sledijo grožnje z objavo teh ponudb in škodovanjem ugleda bodisi računovodskega strokovnjaka v podjetju ali ožjega ali najožjega družinskega člana.

350.3 Pomen teh nevarnosti je odvisen od narave, vrednosti in namena ponudbe. Če razumna in obveščena tretja stran, ki pozna vse ustrezne informacije, meni, da je ta ponudba nepomembna in ni namenjena spodbujanju neetičnega ravnanja, lahko računovodski strokovnjak v podjetju sklène, da je ponudba dana med običajnim poslovanjem in lahko na splošno zaključi, da ni večjega ogrožanja skladnosti s temeljnimi načeli.

350.4 Če pa so nevarnosti ocenjene vse prej kot očitno neznatne, je treba po potrebi upoštevati in izvajati potrebna varovala za njihovo odpravo ali zmanjšanje na sprejemljivo raven. Če nevarnosti ni možno odpraviti ali zmanjšati na sprejemljivo raven z uporabo varoval, računovodski strokovnjak v podjetju ponudbe ne sme sprejeti. Kadar resnične ali navidezne grožnje za skladnost s temeljnimi načeli ne izhajajo zgolj iz sprejetja ponudbe, ampak že iz samega dejstva, da je bila stimulacija ponujena, je treba sprejeti dodatna varovala. Računovodski strokovnjak v podjetju mora oceniti tveganje, povezano s takšnimi ponodbami, in razmisliti, ali je treba sprejeti katerega od spodaj navedenih ukrepov:

(a) Če so bile te ponudbe dane, nemudoma obvestiti višje vodstvo ali osebe, odgovorne za vodenje delodajalske organizacije,

(b) o ponudbi obvestiti tretjo stran– na primer strokovne organe ali delodajalca osebe, ki je dala ponudbo; računovodski strokovnjak v podjetju pa naj pred takšnim korakom vendarle zaprosi za pravni nasvet;

in

(c) nemudoma obvestiti ožje ali najožje družinske člane o ustreznih grožnjah in varovalnih ukrepih, če so morda v položaju, na katerem bi utegnili dobiti stimulatívne ponudbe, na primer v zvezi z njihovo zaposlitvijo, in

(d) obvestiti višje vodstvo ali osebe, odgovorne za vodenje delodajalske organizacije, če so ožji ali najožji družinski člani zaposleni pri konkurentu ali potencialnem dobavitelju te organizacije.

Dajanje ponudb

350.5 Računovodski strokovnjak v podjetju lahko pride v položaj, ko se od njega pričakuje, ali je pod drugačnim pritiskom, da ponudi stimulatívno ponudbo, s katero bi pogojeval presojo drugega posameznika ali organizacije, vplival na sprejemanje odločitve, ali pridobil zaupne informacije.

350.6 Tak pritisk lahko pride iz delodajalske organizacije, na primer od sodelavcev ali nadrejenih. Lahko pa pride tudi od zunanjih oseb ali organizacij, ki predlagajo dejanja ali poslovne odločitve, ki bi bile ugodne za delodajalsko organizacijo in bi verjetno neprimerno vplivale na računovodskega strokovnjaka v podjetju.

350.7 Računovodski strokovnjak v podjetju ne sme ponuditi stimulatívne ponudbe, s katero bi neprimerno vplival na strokovno presojo tretje strani.

350.8 Če prihaja pritisk ponuditi neetično stimulacijo iz delodajalske organizacije, naj računovodski strokovnjak upošteva načela in smernice v zvezi z reševanjem etičnih sporov, kot je določeno v Delu A tega Kodeksa.

OPREDELITEV POJMOV

Izrazi, ki se uporabljajo v tem Kodeksu etike za računovodske strokovnjake, imajo naslednji pomen:

Advertising (Oglaševanje):

Seznanjanje javnosti s storitvami oziroma strokovnim znanjem samostojnih računovodskih strokovnjakov zaradi poklicnega delovanja.

Assurance client (Naročnik zagotovil):

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

- (a) je v neposrednem poročanju odgovorna za obravnavan predmet; ali
- (b) pri uradnih trditvah odgovorna za obveščanje in je lahko odgovorna za obravnavan predmet.

(Za naročnika zagotovil, ki je naročnik revizije računovodskih izkazov glej opredelitev naročnika revizije računovodskih izkazov.)

Assurance engagement (Posel za pridobitev zagotovil):

Posel, v katerem samostojni računovodski strokovnjak izrazi svoj sklep, namenjen krepitevi zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna stran, o izidu ocene ali izmeri obravnavane predmete glede na kriterije.

(Za napotek o poslih za pridobitev zagotovil glej Mednarodni okvir za pridobivanje zagotovil, ki ga je izdal Mednarodni odbor za pravila revidiranja in pridobivanje zagotovil, ki opisuje elemente in cilje posla za pridobitev zagotovil ter opredeljuje posle, na katere se nanašajo Mednarodni revizijski standardi (ISA), Mednarodni standardi o poslih preiskovanja (ISRE) in Mednarodni standardi za pridobivanje zagotovil (ISAE).)

Assurance team (Skupina za pridobivanje zagotovil):

- (a) Vsi člani delovne skupine za pridobivanje zagotovil;

(b) Vsi drugi v podjetju, ki lahko neposredno vplivajo na izid pridobitve zagotovil, med drugim:

(i) tisti, ki priporočajo zamenjavo družbenika v poslu ali ki opravljajo neposredni nadzorni, poslovodni ali drugi nadzor nad njim v zvezi z izvajanjem posla za pridobitev zagotovil. Za namene revizijskega posla so mišljeni tisti na vseh vodilnih položajih nad vodilnim družbenikom v poslu do izvršnega direktorja podjetja;

(ii) tisti, s katerimi se je mogoče posvetovati v zvezi s posameznimi strokovnimi ali panožnimi zadevami, posli ali dogodki v poslu za pridobitev zagotovil; in

(iii) tisti, ki obvladujejo kakovost posla za pridobitev zagotovil, skupaj s tistimi, ki opravljajo nadzor obvladovanja kakovosti pri poslu za pridobitev zagotovil; ter

(c) za namene naročnika revizije vsi tisti v povezanem podjetju računovodskih strokovnjakov, ki lahko neposredno vplivajo na izid revizorjevega poročila o računovodskih izkazih.

Clearly insignificant (Očitno neznaten): Zadeva, ki je neznatna in brez posledic.

Close family (Ožja družina):

Starši, otrok, brat ali sestra, ki niso najožja družina.

Contingent fee: Vnaprej izračunana storitvenina (honorar), povezan z izidom ali rezultatom posla ali rezultatom opravljenega dela. Pristojbina, ki jo določi sodišče ali drugi javi organ, ni storitvenina.

Direct financial interest (neposredni finančni delež):

Finančni delež, ki

- ga ima v neposredni lasti ali ga obvladuje posameznik ali organizacija (tudi tisti, s katerimi ravnajo po svoji presoji drugi), ali
- prinaša koristi iz lastništva skupinskih naložb, zapuščine, skrbništva ali drugega posredništva, ki jih obvladuje posameznik ali organizacija.

Director or officer (Član upravljalnega sveta):

Tisti, ki upravljajo organizacijo, ne glede na njihove nazive, ki se lahko razlikuje od države do države.

Engagement partner (Partner, zadolžen za posel):

Partner ali druga oseba v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, ki je izdano v imenu podjetja, ter ima po potrebi primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali upravljalnega organa.

Engagement quality control review (Ocenjevanje obvladovanja kakovosti pri poslu):

Postopek, namenjen nepristranskemu ovrednotenju bistvenih sodb delovne skupine pred izdajo poročila in sklepov, doseženih pri oblikovanju poročila.

Engagement team (Delovna skupina): Vse osebe, ki opravljajo posel, skupaj z izvedenci, ki imajo pogodbo s podjetjem v povezavi s tem poslom.

Existing accountant (Redni računovodski strokovnjak):

Samostojni računovodski strokovnjak, ki za naročnika opravlja revizijske, računovodske, davčne, svetovalne ali podobne strokovne storitve.

Financial interest (finančni delež):

Delež v kapitalu ali drugi vrednostnici, obveznici, posojilu ali drugem dolžniškem inštrumentu organizacije, tudi pravice in obveze pridobiti takšen delež, in izpeljani inštrumenti, ki so neposredno povezani s takšnim deležem.

Financial statements (Računovodski izkazi):

Bilance stanja, izkazi dohodka ali izkaz poslovnega izida, izkazi sprememb finančnega položaja (ki jih lahko na različne načine predstavimo, na primer kot izkaz denarnih tokov ali izkaz tokov sredstev), zabeležke in drugi izkazi ter pojasnjevalno gradivo, opredeljeno kot del računovodskih izkazov.

Financial statement audit client (naročnik revizije):

Organizacija, za katero podjetje opravlja revizijski posel. Če je naročnik revizije organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi, vedno vključuje v revizijski posel svoje povezane organizacije.

Financial statement audit engagement (Posel revizije računovodskih izkazov):

Posel dajanja sprejemljivega zagotovila, v katerem samostojni računovodski strokovnjak izda mnenje o tem, ali so izkazi stanja v vseh bistvenih vidikih pripravljene v skladu z opredeljenim okvirjem finančnega poročanja, kot so posli, ki se opravljajo v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Vključuje zakonsko revizijo, ki jo zahteva zakonodaja v državi ali drug predpis.

Firm (Podjetje):

- (a) samostojni podjetnik, družbeniško podjetje ali kapitalska družba računovodskih strokovnjakov,
- (b) organizacija, ki obvladuje takšne stranke, in
- (c) organizacija, ki jo takšne stranke obvladujejo.

Immediate family (najožja družina):

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

Independence

Neodvisnost je:

- a) **neodvisnost mnenja** – miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja, ne da bi bilo pod kakim vplivom, ki bi ogrožal strokovno presojo, ter omogoča posamezniku delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom;
- b) **neodvisnost po videzu** – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako pomembni, da bi lahko razumna in obveščena tretja stranka, ki pozna vse ustrezne informacije, tudi uporabljena varovala, utemeljeno sklepala, da so neoporečnost, nepristranskost ali strokovni dvom podjetja ali člana skupine za pridobivanje zagotovil ogroženi.

Indirect financial interest (Posreden finančni delež):

Finančni delež, ki prinaša koristi iz lastništva skupinskih naložb, zapuščine, skrbništva ali drugega posredništva, ki ga ne obvladuje posameznik ali organizacija.

Listed entity (Organizacija, katere vrednostnice kotirajo na borzi):

Organizacija, katere delnice, deleži ali dolgovi so uvrščeni v trgovanje na priznani borzi vrednostnic ali se z njimi trguje po predpisih priznane borze vrednostnic ali drugega ustreznega organa.

Network firm (Povezano podjetje):

Organizacija, ki je obvladovana, v lasti ali vodena skupaj s podjetjem računovodskih strokovnjakov, ali katerakoli organizacija, za katero bi razumna in obveščena tretja stranka, ki pozna vse ustrezne informacije, utemeljeno sklepala, da je del podjetja računovodskih strokovnjakov v državi ali zunaj nje.

Office (poslovalnica):

Ločena podskupina, organizirana bodisi območno bodisi področno.

Professional accountant (Računovodski strokovnjak):

Posameznik, včlanjen v organizacijo, ki je vključena v Mednarodno zvezo računovodskih strokovnjakov (IFAC).

Professional accountant in business (Računovodski strokovnjak v podjetju):

Računovodski strokovnjak, zaposlen ali pogodbeno kot izvršilni ali ne-izvršilni uradnik v panogah kot so trgovina, industrija, storitveni ali javni sektor, v izobraževanju, neprofitnem sektorju, regulativnem organu ali strokovnih organih, ali računovodski strokovnjak, ki ima s temi organi sklenjeno pogodbo.

Professional accountant in public practice (Samostojni računovodski strokovnjak):

Računovodski strokovnjak, ne glede na njegovo področno razvrstitev (na primer: revizijske storitve, davčne storitve, svetovanje) in podjetje, ki zagotavlja storitve tega strokovnjaka.

Ta izraz se uporablja tudi za podjetje samostojnih računovodskih strokovnjakov.

Professional services (Strokovne storitve):

Storitve, ki zahtevajo znanje računovodstva in z njim povezanih področij ter jih opravljajo računovodski strokovnjaki, kot so računovodske in revizijske storitve ter obračunavanje davkov, svetovanje ravnateljstvu in vodenje financ.

Related entity (Povezana organizacija):

Organizacija, ki ima z naročnikom katerokoli od tehle razmerij:

- a) neposredno ali posredno obvladuje naročnika, ta pa je zanjo bistven;
- b) ima v naročniku neposredni finančni delež in pomembno vpliva nanj, delež v naročniku pa je zanjo bistven;
- c) naročnik jo neposredno ali posredno obvladuje;
- d) v njej ima naročnik ali z naročnikom povezana organizacija iz točke c) neposredni finančni delež, ki omogoča pomemben vpliv na takšno organizacijo, delež pa je za naročnika in z njim povezano organizacijo iz točke c) bistven; in

organizacija, ki jo v splošnem obvladuje naročnik (v nadaljevanju: "sestrska organizacija"), če sta tako sestrska organizacija kot tudi naročnik pomembna za organizacijo, ki obvladuje oba.

ZAČETEK VELJAVNOSTI

Kodeks začne veljati 30. junija 2006. Razdelek 290 se uporablja za posle dajanja zagotovil, pri katerih je datum poročila na dan 30. junija 2006 ali pozneje. Priporočamo zgodnejšo uporabo.

Naslov Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov:

International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA

Tel +1 (212) 286-9344 Faks: +1(212) 286-9570 www.ifac.org