

**Međunarodni kodeks
etike za profesionalne
računovođe**

(i Međunarodni standardi nezavisnosti)

Izdanje 2018.

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 S.A.D.

Ovaj dokument je objavila International Federation of Accountants (IFAC®) (bos. Međunarodna federacija računovođa). Cilj IFAC je da služi javnom interesu pružanjem podrške izradi međunarodnih standarda visokog kvaliteta, promoviranjem usvajanja i primjene tih standarda, unapređenjem kapaciteta profesionalnih računovodstvenih organizacija, te zalaganjem za pitanja od javnog interesa. Publikacija se može preuzeti za lične namjene, odnosno kupiti od International Ethics Standards Board for Accountants® – IESBA® (bos. Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe) putem internet stranice: <http://www.ethicsboard.org>.

International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™) konačne nacрте, konsultacijske dokumente i ostale publikacije IESBA objavljuje i autorska prava na njih posjeduje IFAC.

IESBA i IFAC ne prihvataju odgovornost za štetu uzrokovanu bilo kojoj osobi koja postupa ili se suzdržava od postupanja u skladu sa materijalima iz ove publikacije, bez obzira da li je ta šteta prouzrokovana nemarom ili nastala na neki drugi način.

Nazivi 'International Ethics Standards Board for Accountants', '*International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)*', 'International Federation of Accountants', 'IESBA', 'IFAC', IESBA logo, logo IFAC su zaštitni znakovi IFAC ili registrovani zaštitni znakovi i oznake usluga IFAC u Sjedinjenim Američkim Državama i drugim zemljama.

Copyright© juli, 2018. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim u slučaju korištenja za lične potrebe nekomercijalne prirode, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-369-5

Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe i Međunarodni standardi nezavisnosti, izdanje 2018. International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), koje je u julu 2018. na engleskom jeziku objavio International Federation of Accountants, u julu 2019. na bosanski jezik je preveo Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije Bosne i Hercegovine (skr. SRRiF-FBiH) i reproducira ih uz dozvolu IFAC. Postupak prevođenja *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe i Međunarodnih standarda nezavisnosti, izdanje 2018.* razmatrao je IFAC i prijevod je urađen u skladu s dokumentom „Izjava o politici – politika prevođenja publikacija International Federation of Accountants (bos. Međunarodne federacije računovođa)“. Odobreni tekst *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe i Međunarodnih standarda nezavisnosti, izdanje 2018.* je verzija koju je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe i Međunarodni standardi nezavisnosti, izdanje 2018.* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe i Međunarodni standardi nezavisnosti, izdanje 2018.* © 2019. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, 2018 Edition*
ISBN: 978-1-60815-369-5

Izdavač:



MEĐUNARODNI KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE (I MEĐUNARODNI STANDARDI NEZAVISNOSTI)

IZDANJE 2018.

Kako je organiziran ovaj Kodeks

Sadržaj Kodeksa je podijeljen na sljedeće dijelove:

Lična karta Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe	1
Uloga Međunarodne federacije računovođa	2
Djelokrug Kodeksa	3
Značajne promjene u odnosu na izdanje iz 2016.	4
Vodič kroz Kodeks	6
Sadržaj	11
Predgovor	14
Dio 1. – Postupanje u skladu s Kodeksom, osnovnim principima i konceptualnim okvirom	15
Dio 2. – Profesionalne računovođe u privredi	32
Dio 3. – Profesionalne računovođe u javnoj praksi	70
Međunarodni standardi neovisnosti/nezavisnosti (dijelovi 4A. i 4B.)	
Dio 4A. – Neovisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida	116
Dio 4B. – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida	197
Pojmovnik s popisom skraćenica.....	235
Datum stupanja na snagu	248

Autorska prava i prevođenje

IFAC objavljuje i posjeduje autorska prava na priručnike, standarde i druge publikacije *IESBA*-a.

IFAC prepoznaje značaj toga da strane koje izrađuju i koriste finansijske izvještaje, revizori i druge profesionalne računovođe, regulatorna i tijela za propisivanje standarda pojedinačnih država, članice *IFAC*-a, pravnici, akademska zajednica, studenti i ostale zainteresovane kategorije iz zemalja neengleskog govornog područja imaju pristup standardima na maternjem jeziku i u tom smislu podstiče i omogućava svako reprodukovanje, odnosno prevođenje i reprodukovanje svojih publikacija.

Politika *IFAC*-a u vezi sa prevođenjem i reprodukovanjem publikacija na koje posjeduje autorska prava uređena je dokumentima *Politika prevođenja i reprodukovanja standarda koje objavljuje Međunarodna federacija računovođa* i *Politika prevođenja, odnosno prevođenja i reprodukovanja publikacija Međunarodne federacije računovođa*. Sve strane zainteresovane za reprodukovanje ili prevođenje i reprodukovanje ovog Kodeksa moraju kontaktirati permissions@ifac.org za informacije o uslovima po kojima to mogu napraviti.

LIČNA KARTA ODBORA ZA MEĐUNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVOĐE®

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (engl. *International Ethics Standards Board for Accountants*® - *IESBA*®) je nezavisno tijelo za propisivanje standarda koje izrađuje globalno primjenjiv appropriate *International Code of Ethics for Professional Accountants*™ (including *International Independence Standards*™) (bos. *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (i Međunarodne standarde neovisnosti/nezavisnosti)*) (u daljem tekstu: Kodeks).

Kao što to navodi i njegov opis poslova, cilj *IESBA* je da služi javnom interesu propisujući visokokvalitetne standarde etike za profesionalne računovođe. Njegov dugoročni cilj je usklađivanje standarda etike za profesionalne računovođe uređenih Kodeksom, uključujući standarde neovisnosti revizora, i standarde etike koje donose regulatorna i tijela za propisivanje standarda pojedinačnih zemalja. Pretvaranje navedenih u jedinstven set standarda može dovesti do unapređenja kvalitete i dosljednosti usluga koje pružaju profesionalne računovođe u cijelom svijetu, te povećanja učinkovitosti globalnih tržišta kapitala.

IESBA čini 18 članova iz cijelog svijeta od kojih su najviše devet njih iz prakse a najmanje troje predstavnici javnosti (osobe od kojih se očekuje i koje šira javnost vidi kao strane koje zastupaju njene interese). Članove *IESBA* imenuje Odbor *IFAC*-a na osnovu preporuka Komisije za imenovanja *IFAC*-a i uz odobrenje Odbora za nadzor javnog interesa (engl. skr. *PIOB*) koji nadgleda aktivnosti *IESBA*.

U postupak utvrđivanja standarda *IESBA* uključeni su i *PIOB* i Konsultativna savjetodavna grupa (engl. skr. *CAG*) *IESBA*-a koja izradi standarda i uputstava doprinosi davanjem komentara sa stanovišta javnog interesa.

Aktivnosti *IESBA* na izradi standarda moraju biti transparentne i pridržavati se postupka koji je odobrio *PIOB*. Sastanci Odbora, uključujući sastanke koji se realiziraju posredstvom suvremenih komunikacijskih tehnologija, tzv. telekonferencije, otvoreni su za javnost a dnevni red i prateća dokumentacija dostupni na njegovoj internet stranici.

Za više informacija posjetite: www.ethicsboard.org.

ULOGA MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA

Međunarodna federacija računovođa (engl. skr. *IFAC*) služi javnom interesu kroz doprinos razvoju snažnih i održivih organizacija, tržišta i ekonomija. Zalaže se za transparentnost, odgovornost i usporedivost financijskog izvještavanja, pomaže unapređenje računovodstvene profesije i obavještava o značaju i vrijednosti računovođa za globalnu financijsku infrastrukturu. Osnovana 1977. godine, federacija trenutno broji više od 175 članica i pridruženih članica u preko 130 zemalja i jurisdikcija, te zastupa gotovo tri miliona računovođa u javnoj praksi, sektoru obrazovanja, državnim službama, industriji i trgovini.

U sklopu svoje misije služenja javnom interesu, *IFAC* doprinosi izradi, usvajanju i provođenju visokokvalitetnih međunarodnih standarda etike za računovođe, i to prvenstveno tako što pomaže rad *IESBA* kroz osiguravanje kadrova, olakšavanje upravljanja, davanje podrške kod poslova informiranja, te financiranje tog nezavisnog odbora za utvrđivanje standarda. Pored toga, *IFAC* omogućava provođenje postupaka odabira i imenovanja članova Odbora.

IESBA donosi svoje programe rada i odobrava svoje publikacije u skladu sa za to uspostavljenim postupkom, bez miješanja *IFAC*-a. *IFAC* nema mogućnost da utiče na programe rada i publikacije Odbora već isključivo objavljuje priručnike, standarde i druge publikacije i ima autorska prava na njima.

Nezavisnost *IESBA* je zaštićena na više načina, točnije:

- u službenom smislu, propisivanje standarda sa stanovišta javnog interesa nadgleda nezavisni *PIOB* (za više informacija posjetiti: www.ipiob.org), što podrazumijeva rigorozan postupak, uključujući javnu raspravu;
- imenovanja su predmet javnog poziva a sam postupak odabira/imenovanja isto nadzire *PIOB*;
- zastupljena je puna transparentnost, kako u smislu postupka utvrđivanja standarda tako i u smislu činjenice da su dnevni redovi i materijali za sastanke dostupni javnosti a sami sastanci otvorenog tipa, odnosno da se uz svaku završnu verziju standarda objavljuju i osnove za donošenje pripadajućih zaključaka;
- u postupak utvrđivanja standarda uključeni su i Konzultativna savjetodavna grupa i posmatrači; i
- svi članovi *IESBA*, kao i organizacije koje ih nominiraju/iz kojih dolaze moraju se zalagati za nezavisnost, integritet i misiju Odbora da služi javnom interesu.

Za više informacija posjetite internet stranicu *IFAC*-a www.ifac.org.

DJELOKRUG KODEKSA

IZDANJE 2018.

Za potrebe svakog budućeg pozivanja, Kodeks na jednom mjestu objedinjava informacije o ulozi *IFAC*-a i službeni tekst *Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (i Međunarodnih standarda neovisnosti/nezavisnosti)* (u daljem tekstu: Kodeks) koji je izdao *IESBA*.

ZNAČAJNE PROMJENE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2016.

Ovo izdanje Kodeksa zamjenjuje izdanje *Priručnika s kodeksom etike za profesionalne računovođe* iz 2016. godine u smislu izmjena i dopuna proizašlih iz donošenja:

- publikacije NOCLAR – *Postupanje u slučaju neusklađenosti sa normama i propisima*;
- samostalnog dokumenta – *Izmjene i dopune Kodeksa u vezi sa Dugotrajnom povezanošću kadrova s klijentom usluga revizije ili izražavanja uvjerenja*; i
- samostalnog dokumenta – *Izmjene i dopune dijela C. Kodeksa u vezi sa pripremanjem i prikazivanjem podataka i pritiscima da se povrijede osnovni principi*.

Promjene

Izdanje Kodeksa iz 2018. godine predstavlja potpuno novi dokument, izrađen da prati drugačiju strukturu i konvencije za izradu nacrtu, što pojednostavljuje njegovo pretraživanje, korištenje i primjenu. Preimenovan u *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (i Međunarodni standardi neovisnosti/nezavisnosti)*, dokument nudi nekoliko značajnih izmjena i dopuna, konkretno:

- uvećan i izraženije zastupljen konceptualni okvir;
- jasnije i opsežnije odredbe o mjerama zaštite koje bolje odgovaraju na prijetnje poštivanju osnovnih principa i prijetnje po nezavisnost;
- pojačane odredbe o dugotrajnoj povezanosti kadrova s klijentom usluga revizije ili izražavanja uvjerenja;
- nove i izmijenjene odjeljke posvećene profesionalnim računovođama u privredi (engl. skr. *PAIB*) a koji se odnose na
 - pripremanje i prikazivanje podataka; i
 - pritiske da se povrijede osnovni principi;
- jasna uputstva profesionalnim računovođama u javnoj praksi (engl. skr. *PAPP*) da se i na njih odnose relevantne odredbe o *PAIB*-ima iz dijela 2.;
- pojačane odredbe za *PAIB*-e i *PAPP*-ove u vezi sa nuđenjem i primanjem poticaja, uključujući poklone i reprezentaciju;
- nove materijale za primjenu koji podcrtavaju značaj razumijevanja činjenica i okolnosti kod profesionalnog rasuđivanja;
- nove materijale za primjenu koji objašnjavaju kako poštivanje osnovnih principa doprinosi profesionalnom skepticizmu kod angažmana za provođenje revizije, odnosno angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Datum stupanja na snagu

Dijelovi 1.-3.

- Dijelovi 1., 2. i 3. stupaju na snagu 15. juna/lipnja, 2019. godine.

Međunarodni standardi nezavisnosti/neovisnosti (dijelovi 4A. i 4B.)

- Dio 4A., koji se odnosi na nezavisnost/neovisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida, stupa na snagu i primjenjuje se na revizije i uvide u financijske izvještaje za periode koji počinju na ili nakon 15. juna/lipnja, 2019. godine.
- Dio 4B., koji se odnosi na nezavisnost/neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, kada je riječ o periodima koje obuhvata predmet angažmana važi za periode početno sa ili nakon 15. juna/lipnja, 2019. godine, dok za sva ostala pitanja stupa na snagu 15. juna/lipnja, 2019. godine.

Dopušteno je ranije usvajanje.

Odredbe o dugotrajnoj povezanosti

Datum stupanja na snagu restrukturiranog Kodeksa nema primat u odnosu na datum stupanja na snagu izmijenjenih odredbi o dugotrajnoj povezanosti važećih odjeljaka 290. i 291. (kako su dati u samostalnom dokumentu o dugotrajnoj povezanosti iz januara/siječnja, 2017. godine), a koji je sljedeći:

- (a) uz uvažavanje prijelaznih odredbi pod (c) u nastavku teksta, tačke od 290.148. do 290.168. stupaju na snagu za revizije financijskih izvještaja za periode početno sa ili nakon 15. decembra/prosinca, 2018. godine;
- (b) u odnosu na periode obuhvaćene angažmanima s izražavanjem uvjerenja, tačke od 291.137. do 291.141. stupaju na snagu za periode koji počinju na ili nakon 15. decembra/prosinca, 2018. godine, a za sva ostala pitanja na 15. decembra/prosinca, 2018. godine;
- (c) tačka 290.163. stupa na snagu samo za revizije financijskih izvještaja za periode koji počinju prije 15. decembra/prosinca, 2023. godine. Ovo će omogućiti prelazak na obavezni period mirovanja od pet uzastopnih godina za partnere na angažmanu u jurisdikcijama u kojima su zakonodavna ili regulatorna tijela (odnosno organizacije koju su ovlastila ili priznala takva zakonodavna ili regulatorna tijela) odredila period mirovanja kraći od pet uzastopnih godina.

Izmjene i dopune Kodeksa donesene nakon jula/srpnja, 2018. i konačni nacrti

Za informacije o najnovijim promjenama i konačne objave nakon jula/srpnja, 2018. godine, odnosno konačne nacрте koji su u postupku usvajanja posjetite internet stranicu *IESBA* www.ethicsboard.org.

VODIČ KROZ KODEKS

(Ovaj vodič služi kao pomoć kod primjene Kodeksa i nije obavezujuće prirode.)

Svrha Kodeksa

1. *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (i Međunarodni standardi nezavisnosti/neovisnosti)* (u daljem tekstu: *Kodeks*) propisuje osnovne principe etike za profesionalne računovođe, odražavajući prihvaćanje odgovornosti za zaštitu javnog interesa među pripadnicima profesije. Principi određuju standard postupanja kakvo se očekuje od svakog profesionalnog računovođe i uključuju principe integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti, te profesionalnog ponašanja.
2. Kodeks pruža konceptualni okvir koji su profesionalne računovođe dužne koristiti kako bi prepoznali, procijenili i oslovili prijetnje poštivanju navedenih osnovnih principa. Kodeks uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu u vezi sa različitim pitanjima, tako pomažući računovođama kod primjene konceptualnog okvira u odnosu na njih.
3. Kada je riječ o angažmanima za provođenje revizije i uvida, odnosno angažmanima s izražavanjem uvjerenja, Kodeks propisuje *Međunarodne standarde nezavisnosti/neovisnosti* koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje po nezavisnost/neovisnost kod provođenja pobrojanih angažmana.

Kako je Kodeks strukturiran

4. Kodeks sadrži sljedeće:
 - Dio 1. – *Postupanje u skladu s Kodeksom, osnovnim principima i konceptualnim okvirom*, koji uključuje osnovne principe i konceptualni okvir i odnosi se na sve profesionalne računovođe;
 - Dio 2. – *Profesionalne računovođe u privredi*, koji sadrži dodatne materijale za profesionalne računovođe u privredi kada vrše profesionalne poslove. Profesionalne računovođe u privredi uključuju profesionalne računovođe koji su zaposleni, angažirani ili u sklopu drugog ugovora unajmljeni za obavljanje izvršnih i drugih funkcija u, primjera radi:
 - trgovini, industriji ili uslužnim djelatnostima;
 - javnom sektoru;
 - sektoru obrazovanja;
 - neprofitnom sektoru;
 - regulatornim ili profesionalnim tijelima.

- Dio 2. se odnosi i na osobe koje su profesionalne računovođe u javnoj praksi onda kada profesionalne poslove vrše na osnovu odnosa sa društvom bilo kao vanjski ugovarači, zaposlenici ili vlasnici;
- Dio 3. – *Profesionalne računovođe u javnoj praksi*, koji nudi dodatne materijale za profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju profesionalne usluge;
 - *Međunarodni standardi nezavisnosti/neovisnosti*, koji nudi dodatne materijale za profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju usluge izražavanja uvjerenja, točnije:
 - Dio 4A. – *Nezavisnost/neovisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida*, koji se odnosi na angažmane za provođenje revizije i uvida;
 - Dio 4B. – *Nezavisnost/neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida*, koji se odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida;
 - *Pojmovnik* koji pobrojava definirane pojmove (i, po potrebi, nudi dodatna objašnjenja) i opisane pojmove koji poprimaju posebno značenje u određenim dijelovima Kodeksa. Na primjer, kao što je to napomenuto i u samom Pojmovniku, u dijelu 4A. pojam 'angažman za provođenje revizije' odnosi se jednako na angažmane za provođenje revizije i na angažmane uvida u financijske izvještaje. Pored toga Pojmovnik sadrži i popis skraćenica koje su korištene u Kodeksu i drugih standarda na koje se Kodeks poziva.
5. Kodeks sadrži odjeljke o posebnim tematskim oblastima a neki od tih odjeljaka su dalje podijeljeni na pododjeljke koji obrađuju određene aspekte tih tematskih oblasti. Svi odjeljci Kodeksa, tamo gdje je primjereno, imaju sljedeću strukturu:
- uvod – u kom su predstavljeni predmet odjeljka, zahtjevi i materijali za primjenu u kontekstu konceptualnog okvira. Uvod sadrži informacije od značaja za razumijevanje i primjenu svakog dijela i njegovih odjeljaka, uključujući objašnjenja korištenih pojmova;
 - zahtjevi – propisuju opšte i posebne obaveze u vezi sa predmetom odjeljka;
 - materijali za primjenu – daju kontekst, objašnjenja, sugestije za postupanje, odnosno navode pitanja o kojima treba voditi računa, ilustracije i druge upute kako bi pomogli zadovoljenje zahtjeva.

Način korištenja Kodeksa

Osnovni principi, nezavisnost/neovisnosti i konceptualni okvir

6. Kodeks zahtijeva od profesionalnih računovođa da postupaju u skladu sa osnovnim principima etike. Štoviše, on im nalaže da koriste konceptualni okvir kako bi prepoznali, procijenili i oslovili prijetnje poštivanju osnovnih principa. Korištenje konceptualnog okvira iziskuje profesionalno rasuđivanje, praćenje novih informacija i promjena činjenica i okolnosti, te primjenu testa razumne i informirane treće strane.
7. Konceptualni okvir uvažava činjenicu da bi postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su utvrdili profesija, zakoni i propisi, društva ili organizacije koje zapošljavaju profesionalne računovođe moglo uticati na prepoznavanje prijetnji. Ti uvjeti, politike i postupci također bi mogli biti faktor kod procjene profesionalnog računovođe da li je prijetnja na prihvatljivom nivou. Kada prijetnje nisu na prihvatljivom nivou, konceptualni okvir nalaže računovođama rješavanje prijetnji. Jedan od načina identificiranja procjena je poduzimanje mjera zaštite. Mjere zaštite su radnje koje računovođa poduzima, zasebno ili zajedno, kako bi u suštini prijetnje poštivanju osnovnih principa sveo na prihvatljivi nivo.
8. Nadalje, Kodeks od profesionalnih računovođa iziskuje da kod provođenja revizija, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja postupaju na neovisan način. Konceptualni okvir se na isti način odnosi na prepoznavanje, procjenu i rješavanje prijetnji po nezavisnost kao što se odnosi na prijetnje poštivanju osnovnih principa.
9. Postupanje u skladu s Kodeksom iziskuje poznavanje, razumijevanje i primjenu:
 - svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka u kontekstu dijela 1., zajedno sa dodatnim materijalima sadržanim u odjeljcima 200., 300., 400. i 900., kako je primjenjivo;
 - svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka kao što je, primjera radi, primjena odredbi koje su sadržane u podnaslovima 'opšte odredbe' ili 'svi klijenti usluga revizije' u kombinaciji sa svim posebnim odredbama, uključujući odredbe date u podnaslovima 'klijenti usluga revizije koji nisu subjekti od javnog interesa' ili 'klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa';
 - svih relevantnih odredbi određenih odjeljka u kombinaciji sa svim dodatnim odredbama danim u bilo kom relevantnom pododjeljku.

Zahtjevi i materijali za primjenu

10. Zahtjeve i materijale za primjenu treba tumačiti i koristiti na način koji je usmjeren na poštivanje osnovnih principa, korištenje konceptualnog okvira i očuvanje nezavisnosti/neovisnosti kod angažmana za provođenje revizije, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Zahtjevi

11. Zahtjevi su označeni slovom 'Z' i u većini slučajeva podrazumijevaju izraz 'će/trebaju/dužni su' kojim se u Kodeksu profesionalnim računovođama ili društvima nameće obveza da postupaju u skladu s odredbama u kojima je izraz korišten.
12. U određenim situacijama, Kodeks nudi posebno izuzeće od zahtjeva. U tim slučajevima, odredba je označena slovom 'Z', ali se služi glagolom 'mogu/imaju pravo', odnosno uvjetnim formulacijama.
13. Izraz 'mogu/imaju pravo' se u Kodeksu koristi da bi se dala dozvola za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. On se ne koristi da bi se izrazila mogućnost.
14. Izraz 'moglo bi' se u Kodeksu koristi da bi se izrazila mogućnost pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja neke radnje. On ne povezuje poseban stepen mogućnosti ili vjerojatnoće sa prijetnjom, s obzirom da procjena nivoa prijetnje zavisi od činjenica i okolnosti koje okružuju konkretno pitanje, događaj ili radnju.

Materijali za primjenu

15. Pored zahtjeva, Kodeks sadrži i materijale za primjenu koji daju kontekst potreban za ispravno razumijevanje Kodeksa. Točnije, svrha materijala za primjenu je da profesionalnom računovođi pomognu razumjeti na koji način koristiti konceptualni okvir u konkretnim okolnostima kao i razumjeti i ispoštovati određeni zahtjev. Iako se samim materijalima za primjenu ne propisuju zahtjevi, neophodno ih je uzeti u obzir da bi se adekvatno odgovorilo na zahtjeve Kodeksa, uključujući korištenje konceptualnog okvira. Materijali za primjenu označeni su slovom 'P'.
16. Liste primjera uključene u materijale za primjenu nisu konačne.

Dodatak Vodiču kroz Kodeks

17. Dodatak ovom Vodiču daje pregled Kodeksa.

PREGLED KODEKSA**DIO 1.****POSTUPANJE U SKLADU S KODEKSOM, OSNOVNIM PRINCIPIMA I KONCEPTUALNIM OKVIROM**

(SVE PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE – odjeljci od 100. do 199.)

DIO 2.**PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI**

(odjeljci od 200. do 299.)

(Dio 2. se odnosi i na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi kada vrše profesionalne poslove u skladu sa svojim odnosom sa društvom)

DIO 3.**PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI**

(odjeljci od 300. do 399.)

MEĐUNARODNI STANDARDI NEZAVISNOSTI/NEOVISNOSTI

(dijelovi 4A. i 4B.)

**DIO 4A. – NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA ZA
PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA**

(odjeljci od 400. do 899.)

**DIO 4B. – NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S
IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE REVIZIJE I
UVIDA**

(odjeljci od 900. do 999.)

POJMOVNIK

(SVE PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE)

**MEĐUNARODNI KODEKS ETIKE
ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE
(uključujući MEĐUNARODNE STANDARDE
NEZAVISNOSTI/NEOVISNOSTI)**

SADRŽAJ

	stranica
PREDGOVOR	14
DIO 1. – POSTUPANJE U SKLADU S KODEKSOM, OSNOVNIM PRINCIPIMA I KONCEPTUALNIM OKVIROM	15
100. Postupanje u skladu s Kodeksom.....	16
110. Osnovni principi	18
111. – Integritet	19
112. – Objektivnost	19
113. – Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	20
114. – Povjerljivost	20
115. – Profesionalno ponašanje.....	22
120. Konceptualni okvir	24
DIO 2. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI	32
200. Primjena konceptualnog okvira – profesionalne računovođe u privredi	33
210. Sukobi interesa.....	38
220. Pripremanje i prezentiranje informacija.....	41
230. Postupanje s odgovarajućim nivoom stručnosti	46
240. Financijski interesi, kompenzacije i podsticaji u vezi sa financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka	48
250. Podsticaji, uključujući poklone i reprezentaciju	50
260. Reagiranje u slučaju neusklađenosti sa normama i propisima	56
270. Pritisci da se povrijede osnovni principi	66
DIO 3. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI	70
300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalne računovođe u javnoj praksi	71
310. Sukobi interesa.....	78

320.	Profesionalna imenovanja	85
321.	Davanje drugog mišljenja	89
330.	Naknade i drugi vidovi nagrađivanja	90
340.	Poticaji, uključujući poklone i reprezentaciju	93
350.	Čuvanje imovine klijenta	99
360.	Reagiranje u slučaju neusklađenosti sa normama i propisima	100
MEĐUNARODNI STANDARDI NEZAVISNOSTI/NEOVISNOSTI (DIJELOVI 4A. I 4B.)		116
DIO 4A. – NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA ZA PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA		116
400.	Primjena konceptualnog okvira kod angažmana za provođenje revizije i uvida.....	118
410.	Naknade	132
411.	Politike ocjene učinka i nagrađivanja.....	136
420.	Pokloni i reprezentacija.....	137
430.	Tekući ili izgledni sudski sporovi	138
510.	Financijski interesi	139
511.	Zajmovi i garancije	144
520.	Poslovni odnosi.....	146
521.	Porodični i lični odnosi	148
522.	Nedavni rad za klijenta usluga revizije	151
523.	Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga revizije	153
524.	Radni odnos u klijentu usluga revizije	154
525.	Privremeno raspoređivanje kadrova.....	158
540.	Dugotrajna povezanost kadrova (uključujući rotiranje partnera) s klijentom usluga revizije.....	159
600.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije.....	165
601.	– Računovodstvene i knjigovodstvene usluge	170
602.	– Administrativne usluge.....	173
603.	– Usluge procjene vrijednosti.....	173
604.	– Usluge u oblasti oporezivanja.....	175

605. – Usluge unutrašnje revizije.....	175
606. – Usluge u vezi sa informatičkim sistemima.....	181
607. – Usluge podrške u sudskim sporovima	184
608. – Pravne usluge	186
609. – Usluge zapošljavanja	187
610. – Usluge u oblasti korporativnog financiranja.....	189
800. Izvještaji o finansijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani za provođenje revizije i uvida) ..	193
DIO 4B. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA.....	197
900. Primjena konceptualnog okvira na neovisnost/nezavisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida	198
905. Naknade.....	206
906. Pokloni i reprezentacija.....	209
907. Tekući ili izgledni sudski sporovi.....	210
910. Finansijski interesi.....	211
911. Zajmovi i garancije.....	215
920. Poslovni odnosi	217
921. Porodični i lični odnosi.....	219
922. Nedavni rad za klijenta usluga izražavanja uvjerenja.....	222
923. Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja.....	223
924. Radni odnos u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.....	224
940. Dugotrajna povezanost kadrova sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja.....	226
950. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja koje nisu usluge provođenja revizije i uvida	228
990. Izvještaji s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida).....	232
POJMOVNIK S POPISOM SKRAĆENICA.....	235
DATUM STUPANJA NA SNAGU.....	248

PREDGOVOR

IESBA izrađuje i izdaje, u okviru svojih ovlaštenja za utvrđivanje standarda, *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti/nezavisnosti)* (u daljem tekstu: *Kodeks*). Kodeks je namijenjen profesionalnim računovođama u cijelom svijetu. *IESBA* provodi odgovarajući postupak da bi Kodeks učinio primjenjivim na međunarodnom nivou.

Međunarodna federacija računovođa (engl. skr. *IFAC*) utvrđuje zasebne zahtjeve u vezi sa Kodeksom za svoje članice.

DIO 1. – POSTUPANJE U SKLADU S KODEKSOM, OSNOVNIM PRINCIPIMA I KONCEPTUALNIM OKVIROM

	stranica
Odjeljak 100. Postupanje u skladu s Kodeksom	16
Odjeljak 110. Osnovni principi	18
Pododjeljak 111. – Integritet	19
Pododjeljak 112. – Objektivnost	19
Pododjeljak 113. – Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	20
Pododjeljak 114. – Povjerljivost	20
Pododjeljak 115. – Profesionalno ponašanje.....	22
Odjeljak 120. Konceptualni okvir	24

DIO 1. – POSTUPANJE U SKLADU S KODEKSOM, OSNOVNIM PRINCIPIMA I KONCEPTUALIM OKVIROM

ODJELJAK 100.

POSTUPANJE U SKLADU S KODEKSOM

Opće odredbe

- 100.1. P1. Prihvaćanje odgovornosti da djeluje u službi javnog interesa je prepoznatljivi znak računovodstvene profesije. Dakle, odgovornost profesionalnog računovođe ne sastoji se samo od zadovoljavanja potreba individualnog klijenta ili organizacije poslodavaca. U skladu s tim, ovaj Kodeks uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu kako bi profesionalnim računovođama pomogao da ispune svoju obavezu postupanja u javnom interesu.
- 100.2. P1. Zahtjevima, koji su označeni slovom 'Z', Kodeks nameće određene obveze.
- 100.2. P2. Materijali za primjenu, označeni slovom 'P', daju kontekst, objašnjenja, sugestije u pogledu načina postupanja, odnosno pitanja koja treba uzeti u obzir, ilustracije i druga uputstva od značaja za ispravno razumijevanje Kodeksa. Materijali za primjenu su naročito namijenjeni da profesionalnom računovođi pomognu da razumije na koji način koristiti konceptualni okvir u konkretnim okolnostima i da razumije i ispoštuje određeni zahtjev. Iako se samim materijalima za primjenu ne propisuju zahtjevi, neophodno ih je uzeti u obzir da bi se adekvatno odgovorilo na zahtjeve Kodeksa, uključujući korištenje konceptualnog okvira.
- Z100.3.** Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu s Kodeksom. Moguće je postojanje okolnosti u kojima zakoni ili drugi propisi profesionalnom računovođi zabranjuju da postupa u skladu s određenim dijelovima Kodeksa. U takvim slučajevima, zakoni i propisi imaju veću snagu, ali računovođa i dalje postupa u skladu s preostalim dijelovima Kodeksa.
- 100.3. P1. Princip profesionalnog ponašanja profesionalnom računovođi nalaže da postupa u skladu s relevantnim zakonima i drugim propisima. Neke jurisdikcije mogu podrazumijevati odredbe koje se razlikuju ili nadilaze odredbe Kodeksa. Računovođe koji djeluju u okviru tih jurisdikcija moraju biti upoznati sa takvim razlikama u odredbama i provoditi strože od njih osim kad to zabranjuju zakon ili drugi propis.
- 100.3. P2. Profesionalni računovođa bi se mogao susresti sa neuobičajenim okolnostima kada procijeni da rezultat primjene konkretnog zahtjeva Kodeksa neće odgovarati javnom interesu ili bi čak mogao biti u suprotnosti s njim. Profesionalni računovođa se ohrabruje da u takvim slučajevima konzultira profesionalno ili regulatorno tijelo.

Povrede Kodeksa

- Z100.4** Točke od Z400.80. do Z400.89., te od Z900.50. do Z900.55. obrađuju povrede *Međunarodnih standarda nezavisnosti/neovisnosti*. Profesionalni računovođa koji prepozna povredu bilo koje druge odredbe Kodeksa će procijeniti ozbiljnost te povrede i uolikoj mjeri utiče na sposobnost računovođe da ispoštuje osnovne principe. Profesionalni računovođa će također:
- (a) čim prije, poduzeti sve raspoložive radnje kako bi na zadovoljavajući način oslovio posljedice date povrede; i
 - (b) utvrditi da li je povredu potrebno prijaviti odgovarajućim stranama.
- 100.4. P1. Odgovarajuće strane kojima bi se mogao prijaviti ovaj vid povrede uključuju one na koje bi se povreda mogla odraziti, profesionalna ili regulatorna, te nadzorna tijela.

ODJELJAK 110.**OSNOVNI PRINCIPI****Opće odredbe**

110.1. P1. Profesionalni računovođa treba postupati u skladu sa pet osnovnih principa:

- (a) integritet – biti pošten i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima;
- (b) objektivnost – ne dozvoliti da predrasude, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih dovedu u pitanje njegove profesionalne ili poslovne prosudbe;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja –
 - (i) stjecati i održavati nivo stručnog znanja i vještina potreban da bi klijent, odnosno organizacija koja ga zapošljava dobila kompetentnu profesionalnu uslugu, zasnovanu na najnovijim stručnim i profesionalnim standardima, te važećim pravnim propisima; i
 - (ii) marljivo obavljati svoje poslove, u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima;
- (d) povjerljivost – poštovati povjerljivost podataka do kojih je došao putem profesionalnih i poslovnih odnosa;
- (e) profesionalno ponašanje – postupati u skladu s relevantnim zakonima i drugim propisima, te izbjegavati sve radnje za koje zna ili bi trebalo da zna da mogu diskreditirati profesiju.

Z110.2. Profesionalni računovođa je dužan poštovati svaki od osnovnih principa.

110.2. P1. Osnovnim principima etike utvrđuje se standard ponašanja kakvo se očekuje od profesionalnog računovođe. Konceptualnim okvirom utvrđuje se način na koji je računovođa dužan pristupiti zadovoljenju tih osnovnih principa. Pododjeljci od 111. do 115. propisuju zahtjeve i daju materijale za primjenu u odnosu na svaki od osnovnih principa.

110.2. P2. Profesionalni računovođa bi se mogao susresti sa situacijom kada postupanje u skladu s jednim može biti u suprotnosti s drugim ili više ostalih osnovnih principa. U takvim situacijama, on može razmotriti mogućnost da, po potrebi anonimno, konzultira:

- druge osobe unutar svog društva, odnosno organizacije koja ga zapošljava;
- osobe nadležne za upravljanje;

- profesionalno tijelo;
- regulatorno tijelo;
- pravnog savjetnika.

Te konsultacije, međutim, ne oslobađaju računovođu od obaveze da koristi profesionalno rasuđivanje kako bi razriješio sukob ili se, po potrebi i ako to ne zabranjuju zakoni ili drugi pravni propisi, distancirao od pitanja koje uzrokuje sukob.

- 110.2. P3. Profesionalni računovođa se ohrabruje da dokumentira suštinu danog pitanja, detalje svih vođenih razgovora, donesene odluke i osnove za njihovo donošenje.

PODODJELJAK 111. – INTEGRITET

Z111.1 Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu s principom integriteta koji mu nameće obvezu da bude pošten i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

- 111.1. P1. Integritet podrazumijeva istinitost i pravednost.

Z111.2. Profesionalni računovođa se neće svjesno dovesti u vezu s izvještajima, poreskim prijavama, obavještenjima ili drugim informacijama kada vjeruje da one:

- (a) sadrže materijalno netočnu ili izjavu koja navodi na pogrešne zaključke;
- (b) sadrže nepromišljeno iznesene izjave ili podatke; ili
- (c) izostavljaju ili prikrivaju neophodne informacije, pri čemu bi to izostavljanje ili prikrivanje navelo na krive zaključke.

- 111.2. P1. Profesionalni računovođa koji izmijeni izvještaj u odnosu na takve izvještaje, poreske prijave, obavještenja ili druge informacije ne čini povredu tačke Z111.2.

Z111.3. Kada profesionalni računovođa postane svjestan da se dovodi u vezu sa informacijama iz tačke Z111.2., poduzeti će korake da se distancira od njih.

PODODJELJAK 112. – OBJEKTIVNOST

Z112.1. Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu s principom objektivnosti koji mu nameće obvezu da ne dozvoli da predrasude, sukob interesa ili neprimjereni utjecaj drugih dovedu u pitanje njegove profesionalne i poslovne prosudbe.

Z112.2. Profesionalni računovođa neće preuzeti profesionalne poslove ako neka okolnost ili odnos neprimjerenost utiču na njegovu profesionalnu prosudbu u vezi sa tim poslovima.

PODODJELJAK 113. – PROFESIONALNA KOMPETENTNOST I DUŽNA PAŽNJA

- Z113.1.** Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu s principom profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje koji iziskuje da:
- (a) stiče i održava nivo profesionalnog znanja i vještina potreban da bi klijent ili organizacija koja ga zapošljava dobili kompetentnu profesionalnu uslugu zasnovanu na važećim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim propisima; i
 - (b) marljivo obavlja svoje poslove u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.
- 113.1. P1. Kompetentno pružanje usluga klijentima i organizacijama poslodavcima iziskuje ispravno rasuđivanje u korištenju stručnog znanja i vještina prilikom obavljanja profesionalnih poslova.
- 113.1. P2. Održavanje profesionalne kompetentnosti zahtijeva neprekidno praćenje i razumijevanje relevantnih tehničkih, profesionalnih i poslovnih kretanja. Kontinuirani profesionalni razvoj omogućava profesionalnom računovođi da razvija i održava svoju sposobnost kompetentnog rada u danom profesionalnom okruženju.
- 113.1. P3. Marljivost podrazumijeva obavezu postupanja u skladu sa zahtjevima radnog zaduženja, oprezno, temeljito i pravovremeno.
- Z113.2.** Postupajući u skladu s principom profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, profesionalni računovođa poduzima sve razumne korake kako bi onima koje je ovlastio za vršenje radnih zaduženja osigurao odgovarajuće stručno usavršavanje i nadzor.
- Z113.3.** Kada je primjereno, profesionalni računovođa će upoznati klijente, organizaciju koja ga zapošljava i ostale korisnike svojih profesionalnih usluga ili poslova sa ograničenjima koje te usluge ili poslovi podrazumijevaju.

PODODJELJAK 114. – POVJERLJIVOST

- Z114.1.** Profesionalni računovođa dužan je postupati u skladu s principom povjerljivosti koji mu nameće obavezu da poštuje povjerljivost informacija do kojih je došao putem profesionalnih i poslovnih odnosa. Profesionalni računovođa je dužan:
- (a) biti oprezan, čak i u društvenom okruženju, da nehotice ne otkrije povjerljive informacije i to naročito bliskim poslovnim suradnicima, odnosno članovima najuže ili uže porodice;

- (b) zadržavati povjerljive informacije unutar društva ili organizacije koja ga zapošljava;
- (c) čuvati povjerljive informacije koje mu je otkrio mogući budući klijent ili organizacija poslodavac;
- (d) ne otkrivati povjerljive informacije do kojih je došao putem profesionalnih i poslovnih odnosa izvan društva ili organizacije koja ga zapošljava bez odgovarajućeg i eksplicitnog odobrenja, osim u slučajevima kada ima pravo ili zakonsku, odnosno profesionalnu obavezu da ih otkrije;
- (e) ne koristiti povjerljive informacije do kojih je došao putem profesionalnih i poslovnih odnosa da bi stekao ličnu ili korist za treću stranu;
- (f) ne koristiti, odnosno ne otkrivati povjerljive informacije do kojih je došao ili koje su mu date u sklopu profesionalnog ili poslovnog odnosa po okončanju tog odnosa; i
- (g) poduzeti sve razumne korake kako bi osigurao da kadrovi pod njegovim nadzorom, te osobe od kojih je tražio savjet i pomoć poštuju obavezu računovođe da postupa u skladu s principom povjerljivosti.

114.1. P1. Povjerljivost je u javnom interesu jer omogućava slobodan protok informacija između klijenta ili organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu i profesionalnog računovođe, a da se pri tome može biti sigurno da te informacije neće biti otkrivene trećoj strani. Bez obzira na to, profesionalne računovođe su dužne ili bi mogle biti dužne otkriti povjerljive informacije, odnosno takvo otkrivanje bi moglo biti opravdano u uvjetima kada:

- (a) zakon nalaže da se informacije otkriju za potrebe, na primjer:
 - (i) pripremanja dokumentacije ili drugih dokaza tokom pravnog postupka; ili
 - (ii) prijavljivanja povreda zakona koje izađu na vidjelo nadležnim organima;
- (b) zakon dopušta, a klijent ili organizacija poslodavac je dozvolio da informacije budu otkrivene; i
- (c) postoji profesionalna obaveza ili pravo da se informacije otkriju, ukoliko to zakon ne zabranjuje:
 - (i) da bi se zadovoljila provjera kvaliteta od strane profesionalnog tijela;
 - (ii) da bi se odgovorilo na upit ili istragu profesionalnog ili regulatornog tijela;

- (iii) da bi se zaštitili profesionalni interesi profesionalnog računovođe u pravnim postupcima; ili
- (iv) da bi se zadovoljili stručni i profesionalni standardi, uključujući zahtjeve u pogledu etike.

114.1. P2. U faktore koje, zavisno od okolnosti, treba uzeti u obzir kod odlučivanja o tome da li otkriti povjerljive informacije spadaju:

- da li bi interesi bilo koje strane, uključujući treće strane čiji interesi mogu biti pogođeni, mogli biti oštećeni ukoliko klijent ili organizacija koja zapošljava računovođu da svoj pristanak da profesionalni računovođa otkrije informacije;
- da li su sve relevantne informacije poznate i onoliko koliko je to praktično moguće utemeljene. Faktori koji utiču na odluku o otkrivanju su:
 - činjenice koje nije moguće potkrijepiti dokazima;
 - nepotpune informacije;
 - neutemeljeni zaključci;
- predložena vrsta obavještanja i kome je upućeno;
- da li su strane kojima je obavještanje upućeno odgovarajuće za to.

Z114.2. Profesionalni računovođa nastavlja poštovati princip povjerljivosti i nakon prestanka njegovog odnosa s klijentom, odnosno organizacijom poslodavcem. Kod promjene poslodavca, odnosno stjecanja novog klijenta, računovođa ima pravo koristiti ranije iskustvo, ali neće koristiti niti otkriti ni jednu povjerljivu informaciju do koje je došao ili koja mu je povjerena u sklopu profesionalnog ili poslovnog odnosa.

PODODJELJAK 115. – PROFESIONALNO PONAŠANJE

Z115.1. Profesionalni računovođa je dužan poštovati princip profesionalnog ponašanja koji mu nalaže da postupa u skladu s relevantnim zakonima i drugim propisima, te da izbjegava postupanje za koje zna ili bi trebao znati da diskreditira profesiju. Profesionalni računovođa se neće svjesno uključivati u poslovanje, radnje ili aktivnosti koje narušavaju ili bi mogle narušavati integritet, objektivnost i ugled profesije, pa stoga biti u suprotnosti sa osnovnim principima.

- 115.1. P1. Postupanje koje bi moglo diskreditirati profesiju podrazumijeva postupanje za koje bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da negativno utiče na ugled profesije.
- Z115.2.** Profesionalni računovođa neće narušiti ugled profesije prilikom provođenja marketinških ili promotivnih aktivnosti. Profesionalni računovođa će biti iskren i istinoljubiv i neće:
- (a) iznositi preuveličane tvrdnje o uslugama koje nudi, kvalifikacijama ili iskustvu koje posjeduje; ili
 - (b) omalovažavati ili praviti neosnovana poređenja sa radom drugih osoba.
- 115.2. P1. Profesionalni računovođa koji nije siguran da li se služi primjerenim marketingom ili promocijom ohrabruje se da konsultira relevantno profesionalno tijelo.

ODJELJAK 120.

KONCEPTUALNI OKVIR

Uvod

- 120.1. Okolnosti u kojima djeluju profesionalne računovođe mogu stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa. Odjeljak 120. uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu, uključujući konceptualni okvir, kako bi računovođama pomogao da postupe u skladu sa osnovnim principima i ispune svoju obavezu djelovanja u službi javnog interesa. Ti zahtjevi i materijali za primjenu obuhvaćaju širok spektar činjenica i okolnosti, uključujući različite profesionalne poslove, interese i odnose, koji stvaraju prijetnje poštivanju osnovnih principa. Nadalje, oni odvrćaju profesionalne računovođe od toga da zaključuju da je neka situacija dozvoljena samo zato što je Kodeks ne zabranjuje eksplicitno.
- 120.2. Konceptualni okvir navodi pristup koji profesionalni računovođa treba primijeniti kako bi:
- (a) prepoznao prijetnje poštivanju osnovnih principa;
 - (b) procijenio prepoznate prijetnje; i
 - (c) suočavanje s prijetnjama potpuno ih otklanjajući ili svodeći na prihvatljivi nivo.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z120.3.** Profesionalni računovođa je dužan koristiti konceptualni okvir kako bi prepoznao, procijenio i riješio prijetnje poštivanju osnovnih principa iz odjeljka 110 (zaštiti se).
- 120.3. P1. Dodatni zahtjevi i materijali za primjenu od značaja za korištenje konceptualnog okvira dati su u:
- (a) Dijelu 2. – *Profesionalne računovođe u privredi*;
 - (b) Dijelu 3. – *Profesionalne računovođe u javnoj praksi*; i
 - (c) *Međunarodnim standardima nezavisnosti/neovisnosti*, kako slijedi:
 - (i) Dio 4A. – *Nezavisnost/neovisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida*; i
 - (ii) Dio 4B. – *Nezavisnost/neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida*.

Z120.4. Kada se susretne sa etičkim problemom, profesionalni računovođa će razmotriti kontekst u kom je problem nastao ili bi moglo nastati. Tamo gdje osoba koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne poslove vrši u skladu sa svojim odnosom sa danim društvom, bilo u svojstvu vanjskog ugovarača, zaposlenika ili vlasnika, ona će u tim okolnostima primijeniti odredbe dijela 2.

Z120.5. Kod primjene konceptualnog okvira, profesionalni računovođa će:

- (a) koristiti profesionalno rasuđivanje;
- (b) pratiti najnovije informacije i promjene činjenica i okolnosti;
- (c) i primjenjivati test razumne i informirane treće strane iz točke 120.5. P4.

Profesionalno rasuđivanje

120.5. P1. Profesionalno rasuđivanje podrazumijeva korištenje relevantne stručne osposobljenosti, profesionalnog znanja, vještina i iskustva koji odgovaraju danim činjenicama i okolnostima, uključujući vrstu i djelokrug konkretnih profesionalnih poslova, te zahvaćene interese i odnose. Kada je riječ o vršenju profesionalnih poslova, korištenje profesionalnog rasuđivanja je neophodno onda kada profesionalni računovođa primjenjuje konceptualni okvir da bi odluke o mogućem daljem postupanju donio zasnovano na činjenicama i utvrdio da li su te odluke primjerene u danim okolnostima.

120.5. P2. Razumijevanje poznatih činjenica i okolnosti je preduvjet za ispravnu primjenu konceptualnog okvira. Utvrđivanje radnji koje je potrebno poduzeti da bi se steklo to razumijevanje i donijeli zaključci u pogledu toga da li su osnovni principi ispoštovani također iziskuje korištenje profesionalnog rasuđivanja.

120.5. P3. Služeći se profesionalnim rasuđivanjem u funkciji stjecanja navedenog razumijevanja, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti, između ostalog, da li:

- postoji razlog za zabrinutost da činjenice i okolnosti koje su mu poznate ne uključuju neku potencijalno bitnu informaciju;
- postoji nepodudaranje između poznatih činjenica i okolnosti i očekivanja računovođe;
- su stručno znanje i iskustvo profesionalnog računovođe dovoljni da može donijeti zaključak;

- postoji potreba za konsultiranjem drugih osoba koje posjeduju relevantnu stručnost i iskustvo;
- su date informacije dovoljne za formiranje zaključaka;
- je moguće da pristranost ili predrasude profesionalnog računovođe utiču na njegovu profesionalnu prosudbu,
- postoje i drugi razumni zaključci koje je moguće donijeti na osnovu dostupnih informacija.

Razumna i informirana treća strana

120.5. P4. Test razumne i informirane treće strane se odnosi na situaciju kada profesionalni računovođa razmatra da li bi neka druga osoba vjerojatno donijela iste zaključke kao on. To razmatranje se vrši sa stanovišta razumne i informirane treće strane koja sagledava sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka poznate ili bi se razumno moglo očekivati da budu poznate danom profesionalnom računovođi. Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali u pravilu treba posjedovati odgovarajuće znanje i iskustvo da može razumjeti i nepristrano procijeniti ispravnost zaključaka do kojih je računovođa došao.

Prepoznavanje prijetnji

Z120.6. Profesionalni računovođa je dužan prepoznati prijetnje poštivanju osnovnih principa.

120.6. P1. Razumijevanje činjenica i okolnosti, uključujući sve profesionalne poslove, interese i odnose koji bi mogli dovesti u pitanje poštivanje osnovnih principa, je preduvjet da bi profesionalni računovođa mogao prepoznati prijetnje po to poštivanje. Postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su utvrdili profesija, pravni propisi, regulatorna tijela, društvo ili organizacija poslodavac a koji mogu pomoći računovođi da postupi na etičan način također bi moglo biti od koristi kod prepoznavanja prijetnji poštivanju osnovnih principa. Tačka 120.8. P2. nudi opće primjere takvih uvjeta, politika i postupaka koji mogu predstavljati relevantne faktore i kod procjene nivoa prijetnji.

120.6. P2. Prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi izazvati čitav niz činjenica i okolnosti. Nemoguće je opisati svaku situaciju koja dovodi do nastanka prijetnji. Pored toga, i različite vrste angažmana i radnih zaduženja također mogu uzrokovati različite vrste prijetnji.

- 120.6. P3. Prijetnje poštivanju osnovnih principa mogu se svrstati u jednu ili više sljedećih kategorija:
- (a) prijetnja proistekla iz osobnih interesa – prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjereno uticati na rasuđivanje ili ponašanje profesionalnog računovođe;
 - (b) prijetnja samoprovjere – prijetnja da profesionalni računovođa neće primjereno ocijeniti rezultate ranijih prosudbi koje je donio, odnosno poslova koje je izvršio profesionalni računovođa ili druga osoba iz njegovog društva ili organizacije koja ga zapošljava a na koje će se računovođa oslanjati kod formiranja zaključaka u sklopu vršenja tekućih poslova;
 - (c) prijetnja u vezi sa propagiranjem – prijetnja da će profesionalni računovođa promovirati poziciju klijenta ili poslodavca do te mjere da to ugrozi objektivnost računovođe;
 - (d) prijetnja po osnovu zbližavanja – prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili organizacijom poslodavcem profesionalni računovođa biti previše blagonaklon u odnosu na njihove interese ili ono što rade; i
 - (e) prijetnja proistekla iz zastrašivanja – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustezati od objektivnog postupanja zbog stvarnih ili percipiranih pritisaka, uključujući pokušaje da se na njega neprimjereno utiče.
- 120.6. P4. U određenim okolnostima mogle bi se javiti više od jedne prijetnje a jedna prijetnja bi mogla uticati na poštivanje više od jednog osnovnog principa.

Procjenjivanje prijetnji

Z120.7. Kada profesionalni računovođa prepozna prijetnju poštivanju osnovnih principa, dužan je procijeniti da li je na prihvatljivom nivou.

Prihvatljivi nivo

120.7. P1. Prihvatljivi nivo je nivo na kom bi profesionalni računovođa primjenjujući test razumne i informirane treće strane vjerojatno zaključio da postupa u skladu sa osnovnim principima.

Faktori od značaja za procjenjivanje nivoa prijetnji

120.8. P1. Za procjenu prijetnji koju provodi profesionalni računovođa jednako su bitni i kvalitativni i kvantitativni faktori, kao i skupni učinak više prijetnji kada je to primjenjivo.

120.8. P2. Postojanje uvjeta, politika i postupaka iz tačke 120.6. P1. također bi moglo predstavljati bitan faktor kod procjenjivanja nivoa prijetnji

poštivanju osnovnih principa. Primjeri takvih uvjeta, politika i postupaka uključuju:

- zahtjeve u vezi sa korporativnim upravljanjem;
- zahtjeve u pogledu nivoa stručne spreme, osposobljenosti i radnog iskustva za bavljenje profesijom;
- postojanje učinkovitih sistema za podnošenje žalbi koji profesionalnom računovođi i široj javnosti omogućava da skrenu pažnju na neetično postupanje;
- postojanje konkretno propisane obaveze prijavljivanja povrede zahtjeva iz domena etike;
- stručno ili regulatorno praćenje i disciplinske postupke.

Razmatranje novih informacija, odnosno promjena činjenica i okolnosti

Z120.9. Ako dođe do novih informacija ili sazna za promjene činjenica i okolnosti koje bi mogle uticati na to da li je prijetnja otklonjena ili svedena na prihvatljivi nivo, profesionalni računovođa je dužan ponovo procijeniti i osloviti tu prijetnju u skladu s nalazima procjene.

120.9. P1. Stalna budnost tokom cjelokupnog vršenja profesionalnih poslova pomaže profesionalnom računovođi da utvrdi da li su se javile nove informacije, odnosno došlo do promjene činjenica i okolnosti koje:

- (a) utiču na nivo prijetnje; ili
- (b) utiču na zaključke računovođe u vezi s tim da li su primijenjene mjere zaštite i dalje primjerene za oslovljavanje prepoznatih prijetnji.

120.9. P2. Ako nova informacija dovede do prepoznavanja nove prijetnje, profesionalni računovođa je dužan procijeniti i, po potrebi, razriješiti prijetnju (vidjeti tačke Z120.7. i Z120.10.).

Suočavanje s prijetnjama

Z120.10. Kada profesionalni računovođa utvrdi da prepoznate prijetnje poštivanju osnovnih principa nisu na prihvatljivom nivou, dužan je suočiti se i riješiti se prijetnje tako što će ih otkloniti ili svesti na prihvatljivi nivo. Računovođa će to postići:

- (a) otklanjanjem okolnosti, uključujući interese ili odnose, koji uzrokuju prijetnje;
- (b) primjenom mjera zaštite, tamo gdje postoje i gdje ih je moguće primijeniti, kako bi prijetnje sveo na prihvatljivi nivo; ili
- (c) odbijanjem da izvrši, odnosno prekidanjem vršenja konkretnih profesionalnih poslova.

Radnje na otklanjanju prijetnji

120.10. P1. Zavisno od činjenica i okolnosti, prijetnja bi se mogla otkloniti kroz otklanjanje okolnosti koje je uzrokuju, ali postoje i određene situacije kada ju je moguće riješiti isključivo odbijanjem da se izvrše ili prekidanjem vršenja konkretnih profesionalnih poslova. To se dešava kada nije moguće otkloniti okolnosti koje su uzrokovale prijetnju, niti primijeniti mjere zaštite da bi se prijetnja svela na prihvatljivi nivo.

Mjere zaštite

120.10. P2. Mjere zaštite su radnje koje profesionalni računovođa poduzima, zasebno ili zajedno, kako bi u suštini prijetnje poštivanju osnovnih principa sveo na prihvatljivi nivo.

Razmatranje bitnih donesenih prosudbi i općih zaključaka

Z120.11. Profesionalni računovođa će formirati opći zaključak o tome da li će radnje koje poduzima ili namjerava poduzeti na oslovljavanju nastalih prijetnji zaista otkloniti te prijetnje ili ih svesti na prihvatljivi nivo. Kod formiranja tog općeg zaključka, računovođa će:

- (a) razmotriti sve donesene prosudbe ili zaključke; i
- (b) primijeniti test razumne i informirane treće strane.

Pitanja o kojima treba voditi računa kod revizije, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja*Neovisnost/Nezavisnost*

120.12. P1. *Međunarodni standardi neovisnosti/nezavisnosti* iziskuju od profesionalnih računovođa u javnoj praksi da kod provođenja revizija, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja postupaju neovisno/nezavisno. Neovisnost/Nezavisnost je povezana sa osnovnim principima objektivnosti i integriteta. Čine je:

- (a) neovisnost mišljenja – mentalni sklop koji omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji podrivaju profesionalno rasuđivanje, što osobi daje slobodu da postupa sa integritetom, objektivno i služeći se profesionalnim skepticizmom;
- (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su dovoljno značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za reviziju, odnosno tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja doveden u pitanje.

- 120.12. P2. *Međunarodni standardi nezavisnosti/neoavisnosti* uređuju zahtjeve i nude materijale za primjenu koji objašnjavaju na koji način treba koristiti konceptualni okvir da bi se očuvala nezavisnost kod provođenja revizija, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalne računovođe i društva dužni su poštovati te standarde kako bi kod izvršenja takvih angažmana postupali neovisno/nezavisno. Konceptualni okvir za prepoznavanje, procjenjivanje i oslovljavanje prijetnji poštivanju osnovnih principa se jednako može koristiti i u odnosu na zahtjeve u vezi sa nezavisnošću. Kategorije prijetnji poštivanju osnovnih principa iz tačke 120.6. P3. ujedno su i kategorije prijetnji poštivanju zahtjeva u pogledu nezavisnosti.

Profesionalni skepticizam

- 120.13. P1. Standardi u vezi sa revizijom, uvidom i izražavanjem uvjerenja, uključujući standarde koje izdaje *IAASB*, profesionalnim računovođama u javnoj praksi nalažu da koriste profesionalni skepticizam kod planiranja i provođenja revizija, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni skepticizam i osnovni principi iz odjeljka 110. su uzajamno povezani koncepti.
- 120.13. P2. Kod revizije financijskih izvještaja, poštivanje osnovnih principa, zasebno ili zajedno, doprinosi korištenju profesionalnog skepticizma, kao što se može vidjeti iz sljedećih primjera.

- *Integritet* profesionalnom računovođi nameće obavezu da bude pošten i iskren. Primjera radi, računovođa poštuje princip integriteta kada:
 - (a) pošteno i iskreno izražava zabrinutost u odnosu na poziciju klijenta; i
 - (b) dalje istražuje nedosljednost u podacima i traži dodatne revizorske dokaze da bi našao odgovore na pitanja u vezi sa izvještajima koja ga zabrinjavaju, što može uključivati materijalno netočne ili izjave koje navode na pogrešne zaključke, kako bi donio informirane odluke o odgovarajućem postupanju u danim okolnostima.

Kod činjenja navedenog, profesionalni računovođa pokazuje kritičko sagledavanje revizorskih dokaza koje doprinosi korištenju profesionalnog skepticizma.

- *Objektivnost* od profesionalnog računovođe iziskuje da ne dozvoli da predrasude, sukob interesa ili neprimjereni utjecaj drugih dovedu u pitanje njegove profesionalne ili poslovne prosudbe. Računovođa postupa u skladu s principom objektivnosti kada, na primjer:

- (a) prepoznaje okolnosti ili odnose, kao što je bliskost sa klijentom, koji bi mogli dovesti u pitanje njegove profesionalne ili poslovne prosudbe; i
- (b) razmatra utjecaj takvih okolnosti i odnosa na svoje rasuđivanje kod procjene toga da li su revizorski dokazi dovoljni i odgovarajući u odnosu na pitanje od značaja za financijske izvještaje klijenta.

Kod činjenja navedenog, računovođa postupa na način koji doprinosi korištenju profesionalnog skepticizma.

- *Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja* profesionalnom računovođi nalažu da posjeduje nivo stručnog znanja i vještina potreban da bi osigurao kompetentno pružanje profesionalnih usluga, te da radi marljivo i u skladu sa primjenjivim standardima, zakonima i normama. Računovođa postupa u skladu s principom profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje kada:
 - (a) koristi znanje koje se tiče privredne grane i vrste poslovne djelatnosti klijenta kako bi ispravno prepoznao rizike davanja materijalno netočnih izjava;
 - (b) uspostavi i primjenjuje odgovarajuće postupke revizije; i
 - (c) koristi relevantno znanje kod kritičke procjene toga da li su revizorski dokazi dovoljni i odgovarajući u danim okolnostima.

Kod činjenja navedenog, računovođa se ponaša na način koji doprinosi korištenju profesionalnog skepticizma.

DIO 2. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI

stranica

Odjeljak 200.	Primjena konceptualnog okvira – profesionalne računovođe u privredi	33
Odjeljak 210.	Sukobi interesa	38
Odjeljak 220.	Pripremanje i prezentiranje informacija	41
Odjeljak 230.	Postupanje s odgovarajućim nivoom stručnosti	46
Odjeljak 240.	Financijski interesi, kompenzacije i poticaji u vezi sa financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka.....	48
Odjeljak 250.	Poticaji, uključujući poklone i reprezentaciju	50
Odjeljak 260.	Reagiranje u slučaju neusklađenost sa normama i propisima.....	56
Odjeljak 270.	Pritisci da se povrijede osnovni principi.....	66

DIO 2. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI

ODJELJAK 200.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI

Uvod

- 200.1. Ovim dijelom Kodeksa uređuju se zahtjevi i daju materijali za primjenu koje profesionalne računovođe u privredi koriste onda kada primjenjuju konceptualni okvir iz odjeljka 120. On ne propisuje sve moguće činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne poslove, interese i odnose s kojima se profesionalne računovođe u privredi mogu susresti a koji bi mogli proizvesti prijetnje poštivanju osnovnih principa. Prema tome, konceptualni okvir od profesionalnih računovođa u privredi iziskuje da stalno prate te činjenice i okolnosti.
- 200.2. Ulagači, vjerovnici, organizacije, poslodavci i drugi sektori poslovne zajednice, kao i vlasti i šira javnost, mogu se oslanjati na rad profesionalnih računovođa u privredi. Profesionalne računovođe u privredi mogli bi, pojedinačno ili zajedno, odgovarati za pripremanje i izvještavanje o financijskim i drugim podacima na koje bi se mogli osloniti i organizacije koje ih zapošljavaju i treće strane. Pored toga, mogli biti nadležni i za omogućavanje učinkovitog upravljanja financijama i davanje kompetentnih savjeta o nizu poslovnih pitanja.
- 200.3. Profesionalni računovođa u privredi može biti zaposlenik, vanjski ugovarač, partner, direktor (bilo izvršni ili drugi), direktor-vlasnik ili volonter u organizaciji koja ga zapošljava. Pravni oblik odnosa računovođe sa organizacijom koja ga zapošljava nema utjecaja na njegove etičke odgovornosti.
- 200.4 U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na:
- (a) profesionalnog računovođu u privredi; i
 - (b) osobu koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi onda kada vrši profesionalne poslove u skladu sa odnosom računovođe sa njegovim društvom, bez obzira da li u svojstvu vanjskog ugovarača, zaposlenika ili vlasnika. Više informacija o tome kada se dio 2. odnosi na profesionalne računovođe u javnoj praksi dato je u tačkama Z120.4., Z300.5. i 300.5. P1.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opšte odredbe

- Z200.5.** Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu sa osnovnim principima iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznao, procijenio i riješio prijetnje poštivanju osnovnih principa
- 200.5. P1. Profesionalni računovođa je dužan doprinosti ispunjenju zakonitih ciljeva organizacije koja ga zapošljava. Namjera Kodeksa nije da računovođama otežava izvršenje te dužnosti već da oslovi okolnosti pod kojima bi poštivanje osnovnih principa moglo biti dovedeno u pitanje.
- 200.5. P2. Profesionalne računovođe imaju pravo promovirati stav organizacije koja ih zapošljava kada na taj način doprinose ispunjenju zakonitih ciljeva te organizacije, pod uvjetom da ne daju lažne izjave, odnosno izjave koje bi mogle navesti na pogrešne zaključke. Takvo postupanje u pravilu ne stvara prijetnju u vezi sa propagiranjem.
- 200.5. P3. Što je višeg ranga profesionalni računovođa, to je više u prilici i u mogućnosti pristupiti podacima, te uticati na politike i odluke koje donose, odnosno radnje koje poduzimaju druge osobe iz organizacije koja ga zapošljava. U onoj mjeri u kojoj su to u mogućnosti napraviti s obzirom na njihovu funkciju i rang u organizaciji, od računovođa se očekuje da u okviru organizacije ohrabruju i promoviraju kulturu etike. Primjeri radnji koje mogu poduzeti uključuju uvođenje, realiziranje i nadziranje:
- programa edukacije i obuke o etičkim pitanjima;
 - politika u pogledu etike i zviždača;
 - politika i postupaka koji su osmišljeni u cilju prevencije neusklađenosti sa normama i propisima.

Prepoznavanje prijetnji

- 200.6. P1. Prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi izazvati čitav niz činjenica i okolnosti. Različite kategorije prijetnji opisane su u tački 120.6. P3. U nastavku teksta navodimo primjere činjenica i okolnosti koje bi u odnosu na svaku od tih kategorija mogle stvoriti prijetnje s kojima se profesionalni računovođa susreće kod obavljanja profesionalnih poslova.
- (a) Prijetnje proistekle iz ličnih interesa
- profesionalni računovođa ima financijski interes ili je korisnik zajma, odnosno garancije koju mu je dala organizacija koja ga zapošljava;

- profesionalni računovođa učestvuje u programu kompenzacija organizacije koja ga zapošljava;
 - profesionalni računovođa ima pravo koristiti imovinu organizacije za lične potrebe;
 - profesionalnom računovođi je dobavljač organizacije koja ga zapošljava ponudio poklon ili poseban tretman;
- (b) prijetnje samoprovjere
- profesionalni računovođa utvrđuje odgovarajuće računovodstveno postupanje s poslovnom kombinacijom nakon provođenja studije izvodivosti koja potkrjepljuje odluku o kupovini;
- (c) prijetnje u vezi sa propagiranjem
- profesionalni računovođa ima priliku manipulirati informacijama iz prospekta kako bi dobio finansijsku podršku po povoljnijim uvjetima;
- (d) prijetnje po osnovu zbližavanja
- profesionalni računovođa odgovara za izradu finansijskih izvještaja organizacije poslodavca u trenutku kada član njegove najuže ili uže porodice zaposlen u organizaciji donosi odluke koje utiču na finansijske izvještaje organizacije;
 - profesionalni računovođa ima dugotrajno poznanstvo sa osobama koje utiču na poslovne odluke;
- (e) prijetnje proistekle iz zastrašivanja
- profesionalni računovođa ili član njegove najuže, odnosno uže porodice bi mogli dobiti otkaz ili biti smijenjeni s dužnosti zbog neslaganja oko:
 - primjene nekog računovodstvenog principa;
 - metoda izvještavanja o finansijskim podacima;
 - neka osoba nastoji uticati na odluke profesionalnog računovođe o, primjera radi, dodjeli ugovora ili primjeni nekog računovodstvenog principa.

Procjenjivanje prijetnji

- 200.7. P1. Uvjeti, politike i postupci opisani tačkama 120.6. P1. i 120.8. P2. mogli bi se odraziti na procjenu toga da li je prijetnja poštivanju osnovnih principa na prihvatljivom nivou.
- 200.7. P2. Na procjenu nivoa prijetnje koji provodi profesionalni računovođa utiču i vrsta i opseg datih profesionalnih poslova.
- 200.7. P3. Na procjenu nivoa prijetnje koju provodi profesionalni računovođa moglo bi uticati radno okruženje u organizaciji koja ga zapošljava i okruženje u kom ona posluje, poput postojanja:
- rukovodstva koje ističe značaj etičkog ponašanja i očekivanja da zaposlenici postupaju na etičan način;
 - politika i postupaka koji omogućavaju zaposlenicima i ohrabruju ih da o pitanjima etike koja ih zabrinjavaju razgovaraju sa višim rukovodstvom bez straha od odmazde;
 - politika i postupaka za provođenje i praćenje kvaliteta rada zaposlenika;
 - sistema za korporativni nadzor ili drugih nadzornih struktura i strogih unutrašnjih kontrola;
 - postupaka zapošljavanja koji naglašavaju značaj angažiranja kompetentnog osoblja visokog kalibra,
 - pravovremenog obavještanja svih kadrova o politikama i postupcima, uključujući sve izmjene i dopune istih, te odgovarajućeg stručnog osposobljavanja i edukacije u vezi s tim politikama i postupcima;
 - politika u vezi sa etikom i kodeksa ponašanja.
- 200.7. P4. Profesionalne računovođe mogu razmotriti da potraže pravni savjet kada vjeruju da su se druge osobe u okviru organizacije koja ih zapošljava ponašale neetično ili poduzimali neetične radnje, odnosno da će nastaviti sa takvim postupanjem.

Rješavanje prijetnji

- 200.8. P1. Odjeljci od 210. do 270. opisuju neke od prijetnji koje se mogu javiti tokom obavljanja profesionalnih poslova i daju primjere radnji kojima bi se mogle riješiti takve prijetnje.
- 200.8. P2. U ekstremnim slučajevima, kada nije moguće otkloniti okolnosti koje su uzrokovale prijetnje a mjere zaštite nisu dostupne ili dovoljne da se prijetnja svede na prihvatljivi nivo, može se pokazati primjerenim da profesionalni računovođa da ostavku na mjesto u organizaciji koja ga zapošljava.

Komunikacija sa osobama nadležnim za upravljanje

- Z200.9.** Kada komunicira sa osobama nadležnim za upravljanje u skladu s Kodeksom, profesionalni računovođa će utvrditi tko je odgovarajuća osoba, odnosno osobe u okviru upravne strukture organizacije koja ga zapošljava sa kojom se treba komunicirati. Ako profesionalni računovođa komunicira s podgrupom osoba nadležnih za upravljanje, on će odlučiti da li je također neophodno komunicirati sa svima koji su nadležni za upravljanje kako bi bili adekvatno informirani.
- 200.9. P1. Kod odlučivanja o tome s kim treba komunicirati, profesionalni računovođa se može voditi:
- (a) prirodom i značajem konkretnih okolnosti; i
 - (b) pitanjem o kojem treba komunicirati.
- 200.9. P2. Primjeri podgrupa osoba nadležnih za upravljanje su odbor za reviziju ili pojedinačni član grupe osoba nadležnih za upravljanje.
- Z200.10.** Ako je profesionalni računovođa komunicirao sa osobama koje ujedno obavljaju i rukovodne i poslove uprave, može smatrati da komunikacija sa tim osobama predstavlja adekvatno informiranje svih osoba koje vrše poslove upravljanja sa kojima bi uobičajeno komunicirao.
- 200.10. P1. U nekim slučajevima, sve osobe nadležne za upravljanje su uključene i u rukovođenje organizacijom poslodavcem, na primjer, u malom poduzeću gdje jedini vlasnik rukovodi društvom i ni jedna druga osoba ne obavlja poslove upravljanja. U takvim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira sa osobom, odnosno osobama koje obavljaju rukovodne poslove a ta osoba/osobe su zadužene i za upravljanje, profesionalni računovođa je zadovoljio zahtjev za komuniciranjem sa osobama nadležnim za upravljanje.

ODJELJAK 210.**SUKOBI INTERESA****Uvod**

- 210.1. Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznao, procijenio i riješio prijetnje s kojima se suočava.
- 210.2. Sukob interesa stvara prijetnje poštivanju principa objektivnosti a mogao bi stvoriti i prijetnje poštivanju drugih osnovnih principa. Takve prijetnje mogu nastati kada:
- (a) profesionalni računovođa vrši profesionalne poslove u vezi sa određenim pitanjem za dvije ili više strana koje imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje;
 - (b) su interes profesionalnog računovođe u vezi sa određenim pitanjem i interes strane za koju vrši profesionalne poslove u odnosu na to pitanje suprotstavljene.
- Strana može podrazumijevati organizaciju koja zapošljava računovođu, dobavljača, kupca, zajmodavca, dioničara ili drugu stranu.
- 210.3. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u odnosu na sukobe interesa.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z210.4.** Profesionalni računovođa neće dozvoliti da sukob interesa dovede u pitanje njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 210.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle dovesti do nastanka sukoba interesa uključuju:
- vršenje dužnosti rukovodioca ili člana uprave kod dvije organizacije poslodavca i dobivanje povjerljivih informacija od jedne od njih koje profesionalni računovođa može iskoristiti u korist ili na štetu druge organizacije;
 - vršenje profesionalnih poslova za svaku od strana u partnerskom odnosu, pri čemu su obje unajmile računovođu da im pomogne kod raskida partnerskog odnosa;
 - pripremanje financijskih podataka za određene članove rukovodstva organizacije koja zapošljava računovođu koji žele izvršiti otkup od strane uprave;

- odgovaranje za odabir dobavljača za organizaciju poslodavca u uvjetima kada bi član najuže porodice računovođe mogao steći financijsku korist od te transakcije;
- vršenje dužnosti člana uprave organizacije poslodavca koja odobrava određena ulaganja u ime poduzeća u uvjetima kada će jedno od tih ulaganja povećati vrijednost portfelja ulaganja profesionalnog računovođe ili člana njegove najuže porodice.

Prepoznavanje sukoba

Z210.5. Profesionalni računovođa je dužan poduzeti razumne korake kako bi prepoznao okolnosti koje mogu dovesti do nastanka sukoba interesa, te ujedno i prijetnje poštivanju jednog ili više osnovnih principa. Takvi koraci podrazumijevaju utvrđivanje:

- (a) vrste relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
- (b) predmetnih poslova i njihovih implikacija po relevantne strane.

Z210.6. Tokom cjelokupnog vršenja profesionalnih poslova, profesionalni računovođa prati moguće promjene prirode poslova, interesa i odnosa koje bi mogle izazvati sukob interesa.

Prijetnje proistekle iz sukoba interesa

- 210.7. P1. Općenito, što je direktnija veza između profesionalnih poslova i pitanja u odnosu na koje strane imaju suprotstavljene interese, to je veći stupanj vjerojatnosti da prijetnja nije na prihvatljivom nivou.
- 210.7. P2. Jedan od primjera radnji koje je moguće poduzeti da bi se otklonila prijetnja izazvana sukobom interesa je povlačenje iz postupka donošenja odluka o pitanju iz kog sukob interesa proizlazi.
- 210.7. P3. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja prijetnji izazvanih sukobom interesa spadaju:
- restrukturiranje ili razdvajanje određenih poslova i nadležnosti;
 - uspostava odgovarajućeg nadzora, kao što je obavljanje poslova pod nadzorom izvršnog ili drugog direktora.

Objavljanje i suglasnost

Opće odredbe

- 210.8. P1. U pravilu je neophodno:
- (a) objaviti vrstu sukoba interesa i na koji način su razriješene sve nastale prijetnje relevantnim stranama, uključujući

odgovarajuće nivoe u okviru organizacije poslodavca na koje se sukob odrazio; i

- (b) pribaviti suglasnost relevantnih strana sa time da profesionalni računovođa izvrši profesionalne poslove onda kada su primijenjene mjere zaštite kojima se rješava prijetnja.

210.8. P2. Suglasnost se može podrazumijevati iz načina na koji se strana ponaša u okolnostima kada profesionalni računovođa raspolaže sa dovoljno dokaza da može zaključiti da su strane okvirno upoznate sa tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor na njegovo postojanje.

210.8. P3. Kada navedeno objavljivanje, odnosno suglasnost nisu dati u pisanoj formi, profesionalni računovođa se ohrabruje da dokumentira:

- (a) vrstu okolnosti iz kojih proizilazi sukob interesa;
- (b) mjere zaštite koje su, po potrebi, primijenjene kako bi se razriješile prijetnje; i
- (c) pribavljenu suglasnost.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir

210.9. P1. Kod suočavanja sa sukobom interesa, profesionalni računovođa se ohrabruje da traži upute od osoba iz organizacije koja ga zapošljava i izvan nje, na primjer od profesionalnih tijela, pravnika ili drugog računovođe. Kod objavljivanja ili dijeljenja informacija unutar organizacije poslodavca i traženja uputa od trećih strana, važi princip povjerljivosti.

ODJELJAK 220.**PRIPREMANJE I PREZENTACIJA PODATAKA****Uvod**

- 220.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznale, procijenile i riješile prijetnje.
- 220.2. Pripremanje ili prikazivanje podataka moglo bi stvoriti prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, te druge prijetnje poštivanju jednog ili više osnovnih principa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 220.3. P1. Profesionalne računovođe na svim nivoima organizacije poslodavca uključeni su u pripremanje ili u prikazivanje podataka unutar same organizacije i izvan nje.
- 220.3. P2. Zainteresirane strane kojima, odnosno za koje se takvi podaci pripremaju i prikazuju uključuju:
- rukovodstvo i osobe nadležne za upravljanje;
 - ulagače i zajmodavce ili druge vjerovnike;
 - regulatorna tijela.

Ti podaci mogu pomoći zainteresiranim stranama da razumiju i procijene različite aspekte stanja u organizaciji poslodavcu, te da donesu odluke o organizaciji. Oni mogu podrazumijevati financijske i nefinancijske podatke koji se mogu objaviti ili koristiti za interne potrebe.

Primjeri tih podataka su:

- izvještaji o radu i učinku;
- analize izrađene za potrebe donošenja odluka;
- budžeti i predviđanja;
- podaci za potrebe unutrašnje i vanjske revizije;
- analize rizika;
- financijski izvještaji opće i posebne namjene;

- poreske prijave;
- izvještaji koji se podnose regulatornim tijelima za pravne i potrebe poštivanja propisa.

220.3. P3. Za potrebe ovog odjeljka, pripremanje ili prikazivanje podataka podrazumijeva evidentiranje, održavanje i odobravanje podataka.

Z220.4. Kod pripremanja ili prikazivanja podataka, profesionalni računovođa je dužan:

- (a) podatke pripremiti ili prezentirati u skladu sa relevantnim okvirom za izvještavanje, gdje je to primjenjivo;
- (b) podatke pripremiti ili prezentirati na način čija namjera nije da navede na pogrešne zaključke ili da neprimjereno utiče na ugovorne ili regulatorne ishode;
- (c) koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi:
 - (i) vjerodostojno i potpuno predstavio činjenice u svim značajnim aspektima;
 - (ii) jasno opisao stvarni sadržaj poslovnih transakcija, odnosno aktivnosti; i
 - (iii) pravovremeno i ispravno klasificirao i evidentirao podatke; i
- (d) ne izostavljati bilo šta s namjerom da podatke učini takvima da navode na pogrešne zaključke, odnosno neprimjereno utiču na ugovorne ili regulatorne ishode.

220.4. P1. Primjer neprimjernog utjecaja na ugovorne ili regulatorne ishode je korištenje nerealnih procjena s namjerom da se izbjegne kršenje zahtjeva propisanog ugovorom, kao što je ugovor o pristupanju dugu, ili regulatornog zahtjeva, kao što je zahtjev u pogledu minimalnog iznosa kapitala kojim mora raspolagati financijska institucija.

Primjena diskrecije kod pripremanja ili prezentiranja podataka

Z220.5. Pripremanje ili prezentiranje podataka može iziskivati primjenu diskrecije kod donošenja profesionalnih prosudbi. Profesionalni računovođa neće primjenjivati takvu diskreciju s namjerom da druge osobe navodi na pogrešne zaključke ili da neprimjereno utiče na ugovorne ili regulatorne ishode.

220.5. P1. Primjeri vidova zloupotrebe diskrecije u funkciji ostvarivanja neprimjerenih ishoda uključuju:

- određivanje procjena, kao što je procjena fer vrijednosti, tako da se netočno prikažu dobit ili gubitak;

- odabir ili mijenjanje računovodstvene politike, odnosno nekog konkretnog od dva ili više metoda koje dozvoljava važeći okvir za financijsko izvještavanje, kao što je odabir neke računovodstvene politike za dugoročne ugovore kako bi se netočno prikazali dobit ili gubitak;
- tempiranje transakcije, na primjer, prodaje imovine pred kraj fiskalne godine u cilju navođenja na pogrešne zaključke;
- strukturiranje transakcija, kao što su financijske transakcije, u cilju pogrešnog prikazivanja stanja imovine i obaveza ili klasifikacije novčanih tokova;
- biranje toga koje podatke objaviti, na primjer, izostavljanje ili prikrivanje podataka koji se tiču financijskog ili operativnog rizika u cilju navođenja na pogrešne zaključke.

Z220.6. Kod vršenja profesionalnih poslova, naročito poslova koji ne iziskuju postupanje u skladu sa relevantnim okvirom za izvještavanje, profesionalni računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi prepoznao i razmotrio:

- (a) svrhu za koju će podaci biti korišteni;
- (b) kontekst u kom se podaci daju; i
- (c) strane kojima su podaci namijenjeni.

220.6. P1. Na primjer, kod pripremanja i prikazivanja *pro forma* izvještaja, budžeta ili prognoza, uvrštavanje relevantnih procjena, približnih podataka ili pretpostavki, tamo gdje je primjereno, bi onima koji potencijalno zavise od takvih podataka omogućilo da donesu vlastite prosudbe.

220.6. P2. Profesionalni računovođa također može razmotriti i mogućnost da jasno navede kome su podaci namijenjeni, kontekst u kom se pružaju i u koju svrhu se prikazuju.

Oslanjanje na rad drugih

Z220.7. Profesionalni računovođa koji se namjerava oslanjati na rad drugih osoba, bilo unutar ili izvan organizacije koja ga zapošljava, koristiti će profesionalno rasuđivanje kako bi utvrdio koje korake treba poduzeti, ako ikakve, da bi ispunio obaveze iz tačke Z220.4.

220.7. P1. Faktori koje treba uzeti u obzir kod utvrđivanja toga da li je oslanjanje na rad drugih opravdano uključuju:

- reputaciju i stručnost drugih osoba, odnosno organizacija i resurse kojima raspoložu;
- da li ta druga osoba podliježe važećim profesionalnim i standardima etike.

Do takvih podataka može se doći kroz prethodnu saradnju sa drugom osobom ili organizacijom, odnosno kroz konzultiranje drugih o njima.

Suočavanje s podacima koji navode ili bi mogli navoditi na pogrešne zaključke

Z220.8. U situacijama kada se profesionalni računovođa dovodi u vezu sa podacima za koje zna ili ima razloga vjerovati da navode na pogrešne zaključke, dužan je poduzeti odgovarajuće radnje kako bi razriješio to pitanje.

220.8. P1. U radnje koje bi moglo biti primjereno poduzeti spadaju:

- razgovor o sumnji da bi podatak mogao navoditi na pogrešne zaključke sa nadređenim profesionalnog računovođe i/ili odgovarajućim nivoom, odnosno nivoima rukovodstva organizacije koja ga zapošljava ili sa osobama nadležnim za njeno upravljanje, te zahtijevanje od tih osoba da poduzmu odgovarajuće radnje na razrješavanju ovog pitanja. Te radnje mogu uključivati:
 - ispravljanje podataka;
 - onda kada su podaci već objavljeni ciljanim korisnicima, obavještanje korisnika o ispravnim podacima;
- konzultiranje politika i postupaka koje je organizacija poslodavac uspostavila za potrebe internog oslovljavanja ovakvih pitanja (primjera radi, politika u pogledu etike ili u vezi sa zviždačima).

220.8. P2. Profesionalni računovođa bi mogao utvrditi da organizacija poslodavac nije poduzela odgovarajuće radnje. Ako i dalje bude imao razloga vjerovati da podatak navodi na pogrešne zaključke, može se pokazati primjerenim da poduzme sljedeće radnje, pod uvjetom da vodi računa o principu povjerljivosti:

- konzultira:
 - relevantno profesionalno tijelo;
 - unutrašnjeg ili vanjskog revizora organizacije poslodavca;
 - pravnog savjetnika;
- utvrdi da li postoji zahtjev da o ovom pitanju komunicira sa
 - trećim stranama, uključujući korisnike podataka;
 - regulatornim i nadzornim tijelima.

Z220.9. U slučaju da, nakon što je iscrpio sve moguće opcije, profesionalni računovođa utvrdi da još nisu poduzete odgovarajuće radnje i ima

razloga vjerovati da podatak i dalje navodi na pogrešne zaključke, odbiti će da se dovede, odnosno nastavi dovoditi u vezu s njim.

- 220.9. P1. U takvim okolnostima, može se pokazati primjerenim da profesionalni računovođa da ostavku na radno mjesto u organizaciji koja ga zapošljava.

Dokumentiranje

- 220.10. P1. Profesionalni računovođa se ohrabruje da dokumentira:

- činjenice;
- računovodstvene principe ili druge uključene primjenjive profesionalne standarde;
- obavljene razgovore i s kim su ti razgovori obavljeni;
- moguće radnje koje je razmotrio da poduzme;
- na koji način je pokušao razriješiti dato pitanje, odnosno pitanja (zaštiti se).

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir

- 220.11. P1. U situacijama kada prijetnje poštivanju osnovnih principa u vezi sa pripremanjem ili prikazivanjem podataka proisteknu iz financijskog interesa, uključujući nagrade i poticaje povezane sa financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka, važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 240.
- 220.11. P2. Onda kada bi podatak koji navodi na pogrešne zaključke mogao podrazumijevati neusklađenost sa normama i propisima, važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 260.
- 220.11. P3. U situacijama kada prijetnje poštivanju osnovnih principa u vezi sa pripremanjem ili prezentiranjem podataka nastanu uslijed pritisaka, važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

ODJELJAK 230.**POSTUPANJE S ODGOVARAJUĆIM NIVOOM STRUČNOSTI****Uvod**

- 230.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznale, procijenile i riješile prijetnje (zaštitile se).
- 230.2. Postupanje bez posjedovanja odgovarajućeg nivoa stručnosti stvara prijetnju poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proisteklu iz osobnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z230.3.** Profesionalni računovođa neće svjesno navesti organizaciju koja ga zapošljava da donese pogrešne zaključke u pogledu nivoa stručnosti ili iskustva koji posjeduje.
- 230.3. P1. Princip profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nalaže profesionalnom računovođi da prihvata samo ona značajna radna zaduženja za koje već ima ili može steći odgovarajući nivo stručne osposobljenosti ili iskustva.
- 230.3. P2. Prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proistekla iz osobnih interesa može se javiti kada profesionalni računovođa:
- nema dovoljno vremena za izvršavanje ili završavanje relevantnih radnih zaduženja;
 - raspolaze nepotpunim, ograničenim ili na drugi način neadekvatnim informacijama da izvrši svoja radna zaduženja;
 - ne posjeduje odgovarajući nivo radnog iskustva, stručne osposobljenosti i/ili obrazovanja;
 - ne raspolaze adekvatnim resursima za obavljanje radnih zaduženja.
- 230.3. P3. Faktori od značaja za procjenu nivoa takve prijetnje uključuju:
- to u kojoj mjeri profesionalni računovođa surađuje s drugima;
 - da li računovođa obnaša relativno visoku funkciju u subjektu;
 - nivo nadzora i provjere na radu.
- 230.3. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji proisteklih iz osobnih interesa uključuju:

- da računovođa pomaže ili ga obučava neko s neophodnim nivoom stručnosti;
- da se osigura dovoljno vremena za obavljanje radnih zaduženja.

Z230.4. Ukoliko prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ne može biti razriješena (ne može se zaštititi od prijetnje), profesionalni računovođa će donijeti odluku da li da odbije vršiti data radna zaduženja. Kada odluči da je takvo postupanje primjereno, računovođa je dužan obavijestiti o svojim razlozima.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir

230.5. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270. važe onda kada se na profesionalnog računovođu vrši pritisak da postupa na način koji bi mogao voditi povredi principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

ODJELJAK 240.**FINANSIJSKI INTERESI, KOMPENZACIJE I POTICAJI U VEZI SA FINANSIJSKIM IZVJEŠTAVANJEM I DONOŠENJEM ODLUKA****Uvod**

- 240.1 Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili (zaštitili se od) prijetnje.
- 240.2 Imanje financijskog interesa ili saznanja da član najuže ili uže porodice ima financijski interes moglo bi stvoriti prijetnju poštivanju principa objektivnosti ili povjerljivosti proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z240.3.** Profesionalni računovođa neće manipulirati podacima ili se služiti povjerljivim informacijama kako bi stekao osobnu korist, odnosno financijsku korist za druge osobe.
- 240.3. P1. Profesionalne računovođe mogu imati financijski interes ili saznanja o tome da članovi njihove najuže ili uže porodice imaju financijske interese koji, u određenim okolnostima, mogu prouzrokovati prijetnje poštivanju osnovnih principa. Financijski interesi su interesi koji proizilaze iz programa kompenzacija ili davanja poticaja u vezi sa izradom financijskih izvještaja i donošenjem odluka.
- 240.3. P2. Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz osobnih interesa uključuju situacije kada profesionalni računovođa ili član njegove najuže, odnosno uže porodice:
- ima motiv i priliku manipulirati podacima koji su povezani sa cijenama kako bi stekao financijsku korist;
 - ima direktan ili indirektan financijski interes u organizaciji poslodavcu a odluke koje donesi računovođa bi mogle direktno uticati na vrijednost tog financijskog interesa;
 - ispunjava uvjete za dobivanje bonusa povezanog s profitom a odluke koje donesi računovođa bi mogle direktno uticati na visinu tog bonusa;
 - posjeduje direktna ili indirektna prava na odgođenu isplatu nagradnog bonusa ili na dionice ili pravo otkupa dionica u organizaciji poslodavcu a odluke koje donesi računovođa bi mogle direktno uticati na njihovu vrijednost;

- učestvuje u programu kompenzacija kojima se podstiče ostvarenje radnih ciljeva ili služe kao vid podrške naporima da se maksimalno poveća vrijednost dionica organizacije poslodavca. Primjer takvog programa je učešće u planovima davanja poticaja koji se vezuju uz ostvarenje određenih učinaka.

240.3. P3. U faktore od značaja za procjenu nivoa takve prijetnje spadaju:

- značaj financijskog interesa. To šta predstavlja značajan financijski interes ovisiti će od osobnih okolnosti i materijalnog značaja financijskog interesa za danu osobu;
- politike i postupci po kojima komisija nezavisna od rukovodstva odlučuje o visini ili vrsti naknada za više rukovodstvo;
- obavještanje, u skladu sa internim politikama, osoba nadležnih za upravljanje o:
 - svim relevantnim interesima;
 - svim planovima za dodjeljivanje prava na ili prodaju relevantnih dionica;
- postupci unutrašnje i vanjske revizije koje se tiču konkretno razrješavanja pitanja iz kojih proističu financijski interesi.

240.3. P4. Prijetnje koje izazivaju programi kompenzacija ili dodjele poticaja mogu se javiti u kombinaciji sa eksplicitnim ili implicitnim pritiscima nadređenih ili kolega. Vidjeti odjeljak 270., *Pritisci da se povrede osnovni principi.*

ODJELJAK 250.**POTICAJI, UKLJUČUJUĆI POKLONE I REPREZENTACIJU****Uvod**

- 250.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili (zaštitili se) prijetnje.
- 250.2. Nuđenje ili primanje poticaja može izazvati prijetnju poštivanju osnovnih principa, naročito principa integriteta, objektivnosti i profesionalnog ponašanja proisteklu iz osobnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zblizavanja.
- 250.3. Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u odnosu na nuđenje i primanje poticaja prilikom obavljanja profesionalnih poslova koji ne predstavljaju neusklađenost sa normama i propisima. Ovaj odjeljak također nalaže profesionalnim računovođama da kod nuđenja ili prihvatanja poticaja postupaju u skladu sa primjenjivim normama i propisima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

250.4. P1. Poticaj je predmet, situacija ili radnja koja se koristi da se utiče na postupanje druge osobe, ali ne obavezno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren. Poticaj može predstavljati sve od čašćenja između kolega do radnji koje vode neusklađenosti sa normama i propisima. Poticaji mogu imati različite oblike, kao što su:

- pokloni;
- reprezentacija;
- ugošćavanje;
- donacije političke ili dobrotvorne prirode;
- pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;
- osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika;
- preferencijalni tretman, prava ili privilegije.

Poticaji koje zabranjuju norme i propisi

Z250.5. U mnogim jurisdikcijama, postoje norme i propisi, poput onih koji se odnose na davanje i primanje mita i korupciju, koji zabranjuju

nuđenje, odnosno prihvaćanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalne računovođe su dužne razviti razumijevanje relevantnih normi i propisa i primjenjivati ih kad god se susretnu sa takvim okolnostima.

Poticaji koje ne zabranjuju norme i propisi

250.6. P1. Nuđenje ili prihvaćanje poticaja koje ne zabranjuju norme i propisi ipak može stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa.

Poticaji s namjernom neprimjerenog utjecaja na postupanje druge osobe

Z250.7. Profesionalni računovođa neće nuditi ili ohrabrivati druge da nude bilo koji vid poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecaja na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

Z250.8. Profesionalni računovođa neće prihvatiti ili ohrabrivati druge da prihvate bilo koji vid poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

250.9. P1. Poticaj se smatra neprimjerenim uticajem na postupanje osobe onda kada dovede do toga da ta osoba postupa na neetičan način. Takav neprimjereni uticaj može biti usmjeren na osobu koja prima poticaj ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan sa osobom koja prima poticaj. Osnovni principi predstavljaju odgovarajući okvir koji profesionalni računovođa treba uzimati u obzir kada razmatra to koje njegovo i, po potrebi analogijom, postupanje drugih osoba je neetično.

250.9. P2. Povreda osnovnog principa integriteta nastaje kada profesionalni računovođa ponudi ili prihvati, odnosno ohrabri druge da ponude ili prihvate poticaj čija namjena je da se neprimjerenom utiče na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

250.9. P3. Utvrđivanje da li postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjerenom utiče na postupanje druge osobe iziskuje profesionalno rasuđivanje. Faktori od značaja koje treba uzeti u obzir mogu biti:

- vrsta, učestalost, vrijednost i ukupni uticaj poticaja;
- vrijeme kada je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnji ili odluku na koju bi mogao imati uticaja;
- da li poticaj predstavlja običaj ili odliku kulture u danim okolnostima, kao što je nuđenje poklona povodom vjerskih praznika ili vjenčanja.

- da li poticaj predstavlja sastavni dio i doprinosi obavljanju profesionalnih poslova, kao što je nuđenje ili prihvaćanje ponude za ručak kada je on povezan sa poslovnim sastankom;
- da li je ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primaoca ili dostupan široj grupi, koja može uključivati pojedince iz ili izvan organizacije poslodavca, kao što su kupci ili dobavljači;
- uloga i funkcije osoba koje nude, odnosno kojima je ponuđen poticaj;
- da li profesionalni računovođa zna ili ima razloga da vjeruje da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka organizacije koja zapošljava drugu stranu;
- nivo transparentnosti pri nuđenju poticaja;
- da li je primalac trebao ili tražio poticaj;
- poznate ranije prakse ili reputacija strane koja nudi poticaj.

Razmatranje poduzimanja daljih mjera

250.10. P1. Ako profesionalni računovođa dođe do saznanja da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje druge osobe, prijetnje poštivanju osnovnih principa mogu se javiti i ako su zadovoljeni zahtjevi iz tačaka Z250.7. i Z250.8.

250.10. P2. U primjere radnji koji bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod takvih prijetnji spadaju:

- obavještavanje višeg rukovodstva ili osoba nadležnih za upravljanje organizacijom koja zapošljava bilo profesionalnog računovođu ili osobu koja nudi poticaj o ponudi;
- mijenjanje ili raskidanje poslovnog odnosa sa osobom koja je ponudila poticaj.

Poticaji bez namjere da se neprimjerenom utiče na postupanje druge osobe

250.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu dati u konceptualnom okviru odnose se na situacije kada profesionalni računovođa zaključi da ne postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjerenom utiče na postupanje osobe koja prima poticaj ili drugog pojedinca.

250.11. P2. Ukoliko je takav podsticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori biti će na prihvatljivom nivou.

- 250.11. P3. Primjeri okolnosti kada nuđenje ili prihvaćanje takvog poticajaa može stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje druge osobe uključuju:
- prijetnje proistekle iz ličnih interesa:
 - dobavljač je ponudio profesionalnom računovođi da radi za njega na pola radnog vremena;
 - prijetnje po osnovu zbližavanja:
 - profesionalni računovođa redovno vodi kupca ili dobavljača na sportske događaje;
 - prijetnje proistekle iz zastrašivanja:
 - profesionalni računovođa prihvata vid reprezentacije koji bi se zbog njegove prirode mogao protumačiti kao neprimjeren ukoliko bi bio javno obznanjen.
- 250.11. P4. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvaćanja takvih poticaja su jednaki faktorima iz tačke 250.9. P3. koji se odnose na utvrđivanje postojanja namjere.
- 250.11. P5. U primjere radnji kojima bi se mogle otkloniti prijetnje koje je prouzrokovalo davanja ili prihvaćanje takvog poticaja spadaju:
- odbijanje, odnosno nenuđenje poticaja;
 - prenošenje odgovornosti za sve poslovne odluke koje se tiču druge strane na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom uticaju kod donošenja takvih odluka ili viđena kao takva.
- 250.11. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja s prijetnjama proisteklih iz nuđenja ili prihvaćanja takvih poticaja su:
- transparentno obavješćavanje višeg rukovodstva ili osoba nadležnih za upravljanje organizacijom koja zapošljava profesionalnog računovođu ili drugu stranu o nuđenju ili prihvaćanju poticaja;
 - evidentiranje poticaja u registar koji drži organizacija koja zapošljava računovođu ili drugu stranu;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji na bilo koji drugi način ne učestvuje u obavljanju datih profesionalnih poslova da provjeri sve poslove koje je računovođa izvršio ili odluke koje je donio u odnosu na osobu ili organizaciju od koje je prihvatio poticaj;

- doniranje poticaja u dobrotvorne svrhe i odgovarajuće objavljivanje te donacije, primjera radi, osobama nadležnim za upravljanje ili osobi koja je ponudila poticaj;
- vršenje nadoknade troškova poticaja, na primjer ugošćavanja čiji je računovođa bio korisnik;
- vraćanje poticaja, kao što je poklon, u što skorijem roku od trenutka njegovog prijema.

Članovi najuže ili uže porodice

Z250.12. Profesionalni računovođa je dužan voditi računa o mogućim prijetnjama po svoje poštivanje osnovnih principa nastalih kao rezultat nuđenja poticaja:

- (a) od člana najuže ili uže porodice računovođe drugoj strani s kojom računovođa ima profesionalni odnos; ili
- (b) od druge strane s kojom računovođa ima profesionalni odnos članu njegove najuže ili uže porodice.

Z250.13. U slučajevima kada profesionalni računovođa dođe do saznanja da je član njegove najuže ili uže porodice ponudio, odnosno da mu je ponuđen poticaj i zaključi da je to napravljeno s namjerom da se neprimjereno utiče na postupanje računovođe ili druge strane, odnosno procijeni da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno došla do istog zaključka, dužan je savjetovati članu svoje najuže ili uže porodice da ne prihvati ili ponudi dati poticaj.

250.13. P1. Faktori iz tačke 250.9. P3. su relevantni za utvrđivanje da li postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje profesionalnog računovođe ili druge strane. Pored toga, bitan faktor su i priroda, odnosno bliskost odnosa između:

- (a) računovođe i člana njegove najuže ili uže porodice;
- (b) člana najuže ili uže porodice računovođe i druge strane; i
- (c) računovođe i druge strane.

Na primjer, ukoliko druga strana sa kojom računovođa pregovara o značajnom ugovoru bračnom partneru tog računovođe ponudi radno mjesto mimo redovnog postupka zapošljavanja to može ukazivati na postojanje namjere.

- 250.13. P2. Materijali za primjenu iz tačke 250.10. P2. su relevantni i kod rješavanja prijetnji (zaštite od) prijetnji koje bi se mogle javiti uvjetima kada postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje profesionalnog računovođe ili druge strane čak i ako član najuže ili uže porodice poslušava savjet dat u skladu sa tačkom Z250.13.

Primjena konceptualnog okvira

- 250.14. P1. Kada profesionalni računovođa dođe do spoznaje o nuđenju poticaja u okolnostima opisanim u tački Z250.12., prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi nastati ako:
- član najuže ili uže porodice računovođe ponudi ili prihvati poticaj uprkos savjetu računovođe danom u skladu sa tačkom Z250.13. da to ne čini; ili
 - računovođa nema razloga da vjeruje u postojanje stvarne ili percipirane namjere da se neprimjereno utiče na njegovo ili na postupanje druge strane.
- 250.14. P2. Materijali za primjenu dani u tačkama od 250.11. P1. do 250.11. P6. su namijenjeni za prepoznavanje, procjenjivanje i razrješavanje (zaštita od) takvih prijetnji. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnji u takvim okolnostima uključuju i prirodu, odnosno blizinu odnosa uređenih tačkom 250.13. P1.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir

- 250.15. P1. Ukoliko organizacija koja ga zapošljava ponudi poticaj profesionalnom računovođi u vezi sa finansijskim interesima, kompenzacijama i poticajima koji se vezuju uz njegov radni učinak, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 240.
- 250.15. P2. Ukoliko se profesionalni računovođa susretne ili dođe do saznanja o poticajima koji bi mogli dovesti do neusklađenosti ili sumnje u neusklađenost drugih osoba koje rade za ili postupaju prema uputama organizacije poslodavca sa normama i propisima, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 260.
- 250.15. P3. Ako se profesionalni računovođa suoči s pritiscima da ponudi ili primi poticaje koji bi mogli dovesti do nastanka prijetnji poštivanju osnovnih principa, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 270.

ODJELJAK 260.**REAGIRANJE U SLUČAJU NEUSKLAĐENOST SA
NORMAMA I PROPISIMA****Uvod**

- 260.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 260.2. Prijetnja poštivanju principa integriteta i profesionalnog ponašanja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja se javlja kada profesionalni računovođa dođe do saznanja o neusklađenosti ili posumnja u neusklađenost sa normama i propisima.
- 260.3. Profesionalni računovođa bi se tokom vršenja profesionalnih poslova mogao susresti ili doći do saznanja o neusklađenosti, odnosno posumnjati u postojanje neusklađenosti sa normama i propisima. Svrha ovog odjeljka je da računovođa pruži određene smjernice za procjenjivanje implikacija predmetnog pitanja i opcija kako postupiti u odnosu na danu neusklađenost ili moguću neusklađenost sa:
- (a) normama i propisima za koje se u pravilu smatra da direktno utiču na određivanje značajnih iznosa i podatke koji se objavljuju u financijskim izvještajima organizacije poslodavca; i
 - (b) drugim normama i propisima koji ne utiču direktno na određivanje iznosa i podatke koji se objavljuju u financijskim izvještajima organizacije poslodavca, ali čije poštivanje bi moglo biti od ključnog značaja za operativne aspekte poslovanja organizacije, mogućnost nastavka poslovanja, odnosno izbjegavanje značajnih kazni.

Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na neusklađenost sa normama i propisima

- 260.4. Prihvaćanje odgovornosti da djeluje u službi javnog interesa je prepoznatljivi znak računovodstvene profesije. Kod postupanja u slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) da ispoštuje osnovne principe integriteta i profesionalnog ponašanja;
 - (b) da putem upozoravanja rukovodstva ili, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje organizacijom koja ga zapošljava nastoji:
 - (i) omogućiti tim osobama da korigiraju, otklone ili ublaže posljedice prepoznate ili moguće neusklađenosti; ili

- (ii) spriječiti neusklađenost u slučajevima kada do nje još nije došlo; i
- (c) da poduzme sve dalje radnje u skladu sa javnim interesom.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 260.5. P1. Neusklađenost sa normama i propisima (u daljem tekstu: neusklađenost) čini svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim normama ili propisima koje počine sljedeće strane:
- (a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu;
 - (b) osobe nadležne za upravljanje tom organizacijom;
 - (c) rukovodstvo organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu; ili
 - (d) druge osobe koje rade za tu organizaciju ili postupaju po njenim uputama.
- 260.5. P2. Primjeri normi i propisa na koje se odnosi ovaj odjeljak uključuju one koji uređuju problematiku;
- prevara, korupcije, davanja i primanja mita;
 - pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene činjenjem krivičnih djela;
 - tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
 - bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
 - zaštite podataka;
 - obračunavanja i izmirivanja poreskih i obaveza po osnovu mirovinskog osiguranja;
 - zaštite životne sredine;
 - javnog zdravstva i sigurnosti.
- 260.5. P3. Neusklađenost može dovesti do novčanih kazni, sudskih sporova ili drugih posljedica po organizaciju poslodavca koje se mogu značajno odraziti na njene financijske izvještaje. Bitno je i to da takva neusklađenost može imati implikacije i po javni interes u smislu mogućnosti nanošenja značajne štete ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Za potrebe ovog odjeljka, djelo kojim se pričinjava značajna šteta je ono djelo koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica po bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih djela uključuju činjenje prevare koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagača, te povrede propisa u oblasti zaštite životne sredine i ugrožavanje zdravlja i sigurnosti zaposlenika ili drugih građana.

Z260.6. U nekim jurisdikcijama postoje pravne ili regulatorne odredbe koje uređuju način na koji bi profesionalne računovođe trebale oslovljavati neusklađenost ili moguću neusklađenost, a koje se mogu razlikovati, odnosno biti opsežnije od onoga što je predviđeno ovim odjeljkom. Kada se susretne sa takvom neusklađenošću ili mogućom neusklađenošću, računovođa je dužan steći razumijevanje tih pravnih ili regulatornih odredbi i postupiti u skladu s njima, uključujući:

- (a) svaki zahtjev da pitanje prijavi nadležnim organima; i
- (b) svaku zabranu da upozori relevantnu stranu.

260.6. P1. Zabrana obavještanja relevantne strane može proizaći, na primjer, iz pravnih propisa o sprječavanju pranja novca.

260.7. P1. Ovaj odjeljak je primjenjiv bez obzira o kojoj vrsti organizacije poslodavca je riječ, uključujući i to da li je organizacija subjekat od javnog interesa ili ne.

260.7. P2. Profesionalni računovođa koji se susretne ili stekne saznanje o pitanjima koja su očito bez značaja nije dužan u odnosu na njih postupiti u skladu sa ovim odjeljkom. To da li je neko pitanje očito bez značaja utvrđuje se na osnovu njegove prirode i efekata, financijske ili druge vrste, po organizaciju poslodavca, njene dionike ili širu javnost.

260.7. P3. Ovaj odjeljak ne obrađuje:

- (a) lične prijestupe koji nisu u vezi sa poslovnom djelatnošću organizacije poslodavca; i
- (b) neusklađenost koju uzrokuju strane koje nisu strane utvrđene tačkom 260.5. P1.

Ovaj odjeljak ipak može pomoći profesionalnim računovođama kod odlučivanja kako postupiti u navedenim situacijama.

Odgovornosti rukovodstva organizacije poslodavca i osoba nadležnih za njeno upravljanje

260.8. P1. Rukovodstvo organizacije poslodavca, uz nadzor osoba nadležnih za upravljanje, dužno je osigurati da se poslovanje organizacije vrši u skladu sa normama i propisima. Rukovodstvo i osobe nadležne za upravljanje također su dužni prepoznati i osloviti svaku neusklađenost koju počini:

- (a) organizacija poslodavac;
- (b) osoba nadležna za upravljanje organizacijom poslodavcem;
- (c) član rukovodstva; ili

- (d) druge osobe koje rade za organizaciju poslodavca ili postupaju prema njenim uputama.

Odgovornosti svih profesionalnih računovođa

Z260.9. Ukoliko organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu ima protokole i postupke za oslovljavanje neusklađenosti ili moguće neusklađenosti, računovođa će ih uzeti u razmatranje kod odlučivanja na koji način postupiti u odnosu na takvu neusklađenost.

260.9. P1. Mnoge organizacije poslodavci uspostavile su protokole i postupke za prijavljivanje neusklađenosti ili sumnje u postojanje neusklađenosti unutar organizacije. Takvi protokoli i postupci mogu podrazumijevati, na primjer, politike etičkog postupanja ili interne mehanizme u vezi sa zviždačima. Oni mogu uključivati i mogućnost anonimne prijave predmetnih pitanja kroz za to predviđene kanale.

Z260.10. U slučajevima kada profesionalni računovođa dođe do saznanja o pitanju na koje se odnosi ovaj odjeljak, korake koje odjeljak nalaže dužan je poduzeti pravovremeno. U funkciji pravovremenog poduzimanja koraka, računovođa će voditi računa o prirodi predmetnog pitanja i štete koja može biti počinjena po interese organizacije koja ga zapošljava, ulagača, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

Odgovornosti viših profesionalnih računovođa u privredi

260.11. P1. Više profesionalne računovođe u privredi (u daljem tekstu: više profesionalne računovođe) su direktori, rukovodioci i visokorangirani službenici koji mogu donositi i značajno uticati na odluke o angažiranju, raspoređivanju i kontroli ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa organizacije poslodavca. S obzirom na njihovu ulogu, položaj i sfere uticaja u okviru organizacije koja ih zapošljava, od njih se više nego od ostalih profesionalnih računovođa u organizaciji očekuje da poduzmu sve odgovarajuće mjere u službi javnog interesa kako bi odgovorili na neusklađenost ili moguću neusklađenost.

Stjecanje razumijevanja predmetnog pitanja

260.12. Ako viši profesionalni računovođa tokom obavljanja profesionalnih poslova dođe do saznanja o slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti steći će razumijevanje predmetnog pitanja, uključujući:

- (a) prirodu počinjene neusklađenosti ili moguće neusklađenosti i okolnosti pod kojima se ona desila, odnosno može da se desi;
 - (b) primjenu relevantnih zakona i drugih propisa na date okolnosti;
- i

- (c) procjenu mogućih posljedica po organizaciju koja ga zapošljava, ulagače, vjerovnike, zaposlenike ili širu javnost.

- 260.12. P1. Od višeg profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalno rasuđivanje i stručnost, ali ne i da posjeduje nivo poznavanja zakona i propisa veći od onog koji je potreban za obavljanje poslova računovođe u okviru organizacije koja ga zapošljava. Odluku o tome da li djelo predstavlja neusklađenost u konačnici donosi sud ili drugi nadležni organ.
- 260.12. P2. Zavisno od prirode i značaja predmetnog pitanja, viši profesionalni računovođa može poduzeti ili dovesti do poduzimanja odgovarajućih koraka da dovede do provođenja interne istrage pitanja. Računovođa se također može, na povjerljivim osnovama, posavjetovati sa drugim osobama iz organizacije koja ga zapošljava ili sa predstavnicima profesionalnog tijela, odnosno pravnim savjetnicima.

Rješavanje (zaštita) od predmetnog pitanja

Z260.13. Ako viši profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka neusklađenosti, on će, uz uvažavanje odredbi tačke Z260.9., o tom pitanju razgovarati sa svojim neposrednim nadređenim, ukoliko ga ima. Ako se čini da je neposredni nadređeni računovođe umiješan u predmetno pitanje, računovođa će o pitanju razgovarati sa sljedećim nivoom rukovodstva unutar organizacije koja ga zapošljava.

260.13. P1. Svrha navedenog razgovora je da omogući donošenje odluke o tome kako razriješiti predmetno pitanje (zaštiti se).

Z260.14. Viši profesionalni računovođa također će poduzeti odgovarajuće korake kako bi:

- (a) o predmetnom pitanju obavijestio osobe nadležne za upravljanje;
- (b) ispoštovao primjenjive zakone i propise, uključujući pravne ili regulatorne odredbe o prijavljivanju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti nadležnim organima;
- (c) korigirao, otklonio ili ublažio posljedice neusklađenosti ili moguće neusklađenosti;
- (d) umanjio rizik od ponovne pojave neusklađenosti; i
- (e) nastojao spriječiti neusklađenost kada do nje još nije došlo.

260.14. P1. Svrha obavještanja osoba nadležnih za upravljanje o predmetnom pitanju je da se dobije njihova suglasnost za poduzimanje odgovarajućih mjera u odnosu na to pitanje i omogućavanja istima da ispune svoje obaveze.

260.14. P2. Neki zakoni i propisi mogu navoditi i rok u okviru kojeg neusklađenost ili moguću neusklađenost treba prijaviti nadležnim organima.

Z260.15. Pored postupanja u odnosu na predmetno pitanje na način predviđen odredbama ovog odjeljka, viši profesionalni računovođa također će utvrditi da li je o pitanju potrebno obavijestiti i vanjskog revizora organizacije koja ga zapošljava, ukoliko postoji.

260.15. P1. Takvo obavješćavanje bi bilo u skladu sa dužnostima i pravnim obavezama višeg profesionalnog računovođe da revizoru pruži sve informacije potrebne za provođenje revizije.

Utvrđivanje potrebe za daljim mjerama

Z260.16. Viši profesionalni računovođa će procijeniti da li je reagiranje njegovih nadređenih, ukoliko postoje, i osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće.

260.16. P1. Faktori koje treba uzeti u obzir kod procjene da li je reagiranje nadređenih višeg profesionalnog računovođe, ukoliko ih ima, i osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće uključuju da li:

- je reagiranje bilo pravovremeno;
- su poduzeli ili naložili poduzimanje odgovarajućih radnji kojima se nastoje korigirati, otkloniti ili ublažiti posljedice neusklađenosti, odnosno spriječiti neusklađenost kada do nje još nije došlo;
- su, kada je to primjereno, o predmetnom pitanju obaviješteni nadležni organi i, ako jesu, da li izgleda da su im date zadovoljavajuće informacije.

Z260.17. Zavisno od reagiranja nadređenih višeg profesionalnog računovođe, ukoliko postoje, i osoba nadležnih za upravljanje, računovođa će utvrditi da li je u javnom interesu potrebno poduzeti dalje mjere.

260.17. P1. Utvrđivanje potrebe za daljim mjerama, te njihove vrste i obima, ovisiti će od različitih faktora, uključujući:

- pravni i regulatorni okvir;
- hitnost situacije;
- prisustvo predmetnog pitanja u različitim segmentima rada organizacije koja zapošljava višeg profesionalnog računovođu;
- da li viši profesionalni računovođa i dalje vjeruje u integritet svojih nadređenih i osoba nadležnih za upravljanje;
- vjerojatnoću da bi se neusklađenost ili moguća neusklađenost mogla ponoviti;

- postojanja kredibilnih dokaza da je načinjena značajna stvarna ili potencijalna šteta po interese organizacije poslodavca, ulagača, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

260.17. P2. Primjeri okolnosti na osnovu kojih bi viši profesionalni računovođa mogao izgubiti povjerenje u integritet svojih nadređenih i osoba nadležnih za upravljanje uključuju situacije kada:

- računovođa sumnja ili je u posjedu dokaza o njihovoj umiješanosti ili namjeri uključivanja u bilo kakvu neusklađenost;
- protivno zahtjevima zakona i drugih propisa, nisu prijavili ili odobrili prijavljivanje predmetnog pitanja nadležnim organima u razumnom roku.

Z260.18. Kod utvrđivanja potrebe za daljim mjerama, te njihove vrste i obima, viši profesionalni računovođa treba se voditi svojim profesionalnim rasuđivanjem i uzimati u obzir to da li bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je računovođa postupio ispravno u službi javnog interesa.

260.18. P1. Dalje mjere koje bi mogao poduzeti viši profesionalni računovođa uključuju:

- obavještavanje rukovodstva matičnog društva o predmetnom pitanju, ako je organizacija koja ga zapošljava član grupe;
- obavještavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju, čak i kada ne postoji pravna ili regulatorna obaveza da to učini;
- davanje otkaza na radno mjesto u organizaciji koja ga zapošljava.

260.18. P2. Odluka računovođe da da otkaz na radno mjesto u organizaciji koja ga zapošljava nije zamjena za poduzimanje drugih mjera koje bi mogle biti potrebne za ostvarenje njegovih ciljeva u skladu s ovim odjeljkom. U nekim jurisdikcijama, međutim, računovođi mogu biti na raspolaganju samo ograničene dalje mjere. U takvim uvjetima, davanje otkaza može biti jedina stvar koju može poduzeti.

Traženje savjeta

260.19. P1. S obzirom da razmatranje predmetnog pitanja može iziskivati složenu analizu i rasuđivanje, viši profesionalni računovođa ima pravo razmotriti mogućnost:

- internih konsultacija;
- traženja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određene vrste mjera;

- savjetovanja, na povjerljivim osnovama, sa regulatornim ili profesionalnim tijelom.

Odlučivanje da li o predmetnom pitanju obavijestiti nadležne organe

260.20. P1. Obavješćavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju nije moguće ukoliko je suprotno zakonu ili drugim propisima. U svim ostalim slučajevima, svrha obavješćavanja nadležnih organa je da se tim organima omogućiti da dovedu do provođenja istrage o predmetnom pitanju i poduzimanja mjera u službi javnog interesa.

260.20. P2. Odlučivanje da li obavijestiti nadležne organe ili ne naročito zavisi od vrste i obima počinjene stvarne ili štete koju bi predmetno pitanje moglo načiniti ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Primjera radi, viši profesionalni računovođa može odlučiti da obavješćavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju predstavlja ispravno postupanje u slučajevima kada:

- je organizacija koja ga zapošljava uključena u davanje/primanje mita (na primjer, predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela u funkciji dobivanja velikih ugovora);
- organizacija koja ga zapošljava podliježe regulaciji i pitanje je dovoljno značajno da može ugroziti njenu dozvolu za rad;
- se organizacija koja ga zapošljava kotira na burzi vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi se moglo negativno odraziti na njeno pravično i uredno trgovanje vrijednosnim papirima ili predstavljati sistemski rizik za financijska tržišta;
- postoji vjerojatnoća da će organizacija koja ga zapošljava prodati proizvode štetne po zdravlje ili sigurnost ljudi;
- organizacija koja ga zapošljava svojim klijentima predlaže shemu kako utajiti porez.

260.20. P3. Odlučivanje da li obavijestiti nadležne organe također će zavisiti i od vanjskih faktora poput toga:

- da li postoji odgovarajući organ kome je moguće prijaviti saznanja ove vrste i koji bi mogao dovesti do provođenja istrage i poduzimanja mjera u odnosu na predmetno pitanje. To koja ustanova predstavlja nadležni organ ovisiti će od vrste predmetnog pitanja. Na primjer, ukoliko je riječ o predstavljanju lažnih podataka u financijskim izvještajima, taj organ će biti regulator za vrijednosne papire, dok će u slučaju povrede zakona i drugih propisa o zaštiti životne sredine to biti agencija za zaštitu životne sredine;
- da li zakoni i drugi propisi nude pouzdanu i kredibilnu zaštitu od upravne, krivične ili profesionalne odgovornosti, odnosno od odmazde, kao što je zaštita predviđena zakonima ili propisima o zviždačima;

- da li postoji trenutna ili moguća prijetnja po fizičku sigurnost višeg profesionalnog računovođe ili drugih osoba.

Z260.21. Ako viši profesionalni računovođa utvrdi da obavještanje nadležnih organa o predmetnom pitanju predstavlja ispravno postupanje u danim okolnostima, ono je dozvoljeno u skladu sa tačkom Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještanja nadležnih organa, računovođa će postupati u dobroj namjeri i oprezno dajući izjave i iznoseći tvrdnje.

Neizbježna povreda zakona ili drugih propisa

Z260.22. U izuzetnim okolnostima, viši profesionalni računovođa može doći do saznanja o trenutnom ili planiranom postupanju za koje ima razloga da vjeruje da će neizbježno predstavljati povredu zakona ili drugih propisa koja će nanijeti značajnu štetu ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Po razmatranju da li je o predmetnom pitanju primjereno razgovarati sa rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje, računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje i odlučiti da li da smjesta obavijesti nadležne organe kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve neizbježne povrede zakona ili propisa. Takvo obavještanje nadležnih organa dozvoljava tačka Z114.1. (d) Kodeksa.

Dokumentiranje

260.23. P1. Viši profesionalni računovođa se ohrabruje da u odnosu na utvrđenu ili neusklađenost iz djelokruga ovog odjeljka na koju sumnja dokumentira sljedeće:

- predmetno pitanje;
- ishod razgovora sa nadređenim računovođe, ukoliko postoje, i osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su nadređeni računovođe, kad postoje, i osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- postupanje koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa zadovoljan time da je ispunio svoju dužnost u skladu sa tačkom Z260.17.

Odgovornosti profesionalnih računovođa koji nisu više profesionalne računovođe

Z260.24. Ako profesionalni računovođa tokom obavljanja profesionalnih poslova dođe do saznanja o slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti nastojati će da stekne razumijevanje predmetnog pitanja, uključujući

prirodu počinjenog djela i okolnosti pod kojima se ono desilo, odnosno može da se desi.

260.24. P1. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalno rasuđivanje i stručnost, ali ne i da posjeduje nivo poznavanja zakona i propisa veći od onog koji je potreban za obavljanje poslova računovođe u okviru organizacije koja ga zapošljava. Odluku o tome da li djelo predstavlja neusklađenost u konačnici donosi sud ili drugi nadležni organ.

260.24. P2. Zavisno od prirode i značaja predmetnog pitanja, profesionalni računovođa se može, na povjerljivim osnovama, posavjetovati sa drugim osobama iz organizacije koja ga zapošljava ili sa predstavnicima profesionalnog tijela, odnosno pravnim savjetnicima.

Z260.25. Ako profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka neusklađenosti, on će, uz uvažavanje odredbi tačke Z260.9., o tom pitanju obavijestiti svog neposrednog nadređenog kako bi tom nadređenom omogućio da poduzme odgovarajuće mjere. Ako se čini da je neposredni nadređeni računovođe umiješan u predmetno pitanje, računovođa će o pitanju obavijestiti sljedeći viši nivo rukovodstva unutar organizacije koja ga zapošljava.

Z260.26. U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa može odlučiti da obavještavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju predstavlja ispravno postupanje. Ako profesionalni računovođa takvo obavještavanje izvrši u skladu sa tačkom 260.20. P2. i A3., onda ga dopušta tačka Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještavanja nadležnih organa, profesionalni računovođa će postupati u dobroj namjeri i oprezno dajući izjave i iznoseći tvrdnje.

Dokumentiranje

260.27. P1. Profesionalni računovođa se ohrabruje da u odnosu na utvrđenu ili neusklađenost iz djelokruga ovog odjeljka na koju sumnja dokumentira sljedeće:

- predmetno pitanje;
- ishod razgovora sa nadređenim računovođe, rukovodstvom i, kada je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su nadređeni računovođe reagirali na pitanje;
- postupanje koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke.

ODJELJAK 270.**PRITISCI DA SE POVRIJEDE OSNOVNI PRINCIPI****Uvod**

- 270.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 270.2. Pritisци koji se vrše na profesionalne računovođe, odnosno koje oni vrše mogu prouzrokovati prijetnju proisteklu iz zastrašivanja ili druge vrste po poštivanje jednog ili više osnovnih principa. Ovaj odjeljak ističe posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z270.3.** Profesionalni računovođa neće:
- (a) dozvoliti da pritisak koji druge osobe vrše na njega dovede do povrede osnovnih principa; odnosno
 - (b) vršiti pritisak na drugu osobu za koji zna ili ima razloga da vjeruje da bi naveo tu osobu da povrijedi osnovne principe.
- 270.3. P1. Profesionalni računovođa bi prilikom obavljanja profesionalnih poslova mogao biti izložen pritiscima koji stvaraju prijetnje poštivanju osnovnih principa, kao što je prijetnja proistekla iz zastrašivanja. Ti pritisci mogu biti implicitni ili eksplicitni i:
- dolaziti iz organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu, recimo od kolege ili nadređenog;
 - dolaziti od vanjskih pojedinaca ili organizacija, kao što su dobavljači, kupci ili zajmodavci;
 - proizilaziti iz unutrašnjih ili vanjskih ciljeva i očekivanja.
- 270.3. P2. Primjeri pritisaka koji bi mogli dovesti do nastanka prijetnji poštivanju osnovnih principa uključuju:
- pritiske u vezi sa sukobima interesa:
 - pritisak od člana porodice koji pokušava dobiti ugovor kao dobavljač organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu da izaberu njega a ne drugog potencijalnog dobavljača.
- Vidjeti i odjeljak 210., *Sukobi interesa*.

- Pritisaci u cilju utjecanja na pripremanje i prikazivanje podataka:

- pritisak da se prikažu financijski rezultati koji navode na pogrešne zaključke kako bi zadovoljili očekivanja ulagača, analitičara ili zajmodavaca;
- pritisak izabраниh zvaničnika na računovođe u javnoj praksi da biračima lažno prikažu programe ili projekte;
- pritisak kolega da se navedu netočni prihodi, rashodi ili stope povrata kako bi se uticalo na odluke o kapitalnim ulaganjima i nabavkama;
- pritisak nadređenih da se odobre ili obrade troškovi koji nisu legitimni troškovi poslovanja;
- pritisak da se prikriju izvještaji o unutrašnjoj reviziji koji daju neželjene nalaze.

Vidjeti i odjeljak 220., *Pripremanje i prezentiranje podataka.*

- Pritisaci da se izvrši određena radnja bez posjedovanja odgovarajućeg nivoa stručnosti ili dužne pažnje:
 - pritisak nadređenih da se neprimjereno smanji obim poslova koji se obavljaju;
 - pritisak nadređenih na obavljanje poslova bez posjedovanja odgovarajućeg nivoa vještina ili stručne osposobljenosti ili u nerealnim rokovima.

Vidjeti i odjeljak 230., *Postupanje sa odgovarajućim nivoom stručnosti.*

- Pritisaci koji se tiču financijskih interesa:
 - pritisak nadređenih, kolega ili drugih osoba, kao što su osobe koje bi mogle imati koristi od učešća u programima kompenzacija ili dodjele drugih poticaja, da se manipulira pokazateljima radnog učinka.

Vidjeti i odjeljak 240, *Financijski interesi, kompenzacije i poticaji u vezi sa financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka.*

- Pritisaci u vezi sa poticajima:
 - pritisak drugih strana, iz ili izvan organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu, na nuđenje poticaja u cilju neprimjerenog uticaja na prosudbu ili odluke neke osobe, odnosno organizacije;
 - pritisak kolega da se prihvati mito ili druga vrsta poticaja kao što su neprimjereni pokloni ili ugošćavanje od dobavljača koji su se prijavili za dobivanje ugovora.

Vidjeti i odjeljak 250., *Poticaji, uključujući poklone i reprezentaciju.*

- Pritisci koji se tiču neusklađenosti sa normama i propisima:
 - pritisak da se transakcija strukturira tako da se utaji porez.

Vidjeti i odjeljak 260., *Reagiranje u slučaju neusklađenosti sa normama i propisima.*

270.3. P3. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnji izazvanih pritiscima uključuju:

- namjeru osobe koja vrši pritisak, te prirodu i obim pritiska;
- primjenu zakona, drugih pravnih propisa i profesionalnih standarda na date okolnosti;
- kulturu i liderstvo u organizaciji koja zapošljava profesionalnog računovođu, uključujući to u kojoj mjeri se razmatraju, odnosno podcrtavaju značaj etičkog postupanja i očekivanja da zaposlenici postupaju na etičan način. Na primjer, kultura unutar organizacije koja podrazumijeva toleriranje neetičnog postupanja mogla bi dovesti do povećanja stepena vjerojatnosti da će određeni pritisak stvoriti prijetnju poštivanju osnovnih principa;
- politike i postupke organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu, ukoliko postoje, kao što su kadrovska ili politika etike koje oslovljavaju problematiku pritisaka.

270.3. P4. Razgovor o okolnostima koje su dovele do nastanka pritisaka i konzultiranje s drugima oko tih okolnosti mogli bi pomoći profesionalnom računovođi u procjeni nivoa prijetnje. Takvi razgovori i konzultacije, koje podrazumijevaju uvažavanje principa povjerljivosti, mogu uključivati:

- razgovor o predmetnom pitanju sa osobom koja vrši pritisak u nastojanju da se pitanje razriješi;
- razgovor o pitanju sa nadređenim profesionalnog računovođe onda kada taj nadređeni nije osoba koja vrši pritisak;
- skretanje pažnje organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu na predmetno pitanje, uključujući, kada je to primjereno, objašnjavanje svih rizika po organizaciju koji bi mogli proizaći iz njega, putem razgovora sa
 - višim rukovodstvom;
 - unutrašnjim ili vanjskim revizorima;
 - osobama nadležnim za upravljanje.

- prijavljivanje predmetnog pitanja u skladu sa politikama organizacije koja zapošljava računovođu, uključujući politike etike i politike u vezi sa zviždačima, i putem za to uspostavljenih kanala poput povjerljive telefonske linije za pitanja etike;
- konzultiranje sa:
 - kolegom, nadređenim, osobom koja radi u kadrovskom odjelu ili drugim profesionalnim računovođom;
 - relevantnim profesionalnim ili regulatornim tijelima, odnosno profesionalnim udruženjima; ili sa
 - pravnim savjetnikom.

270.3. P5. Primjer radnje čijim poduzimanjem bi se mogle otkloniti prijetnje izazvane pritiscima je da profesionalni računovođa zatraži restrukturiranje ili preraspodjelu određenih poslova i dužnosti kako više ne bi imao dodira sa osobom ili subjektom koji vrši pritisak na njega.

Dokumentiranje

270.4. A1. Profesionalni računovođa se ohrabruje da dokumentira:

- činjenice;
- sve vidove komunikacije i podatke o stranama s kojima je razgovarao o predmetnom pitanju;
- dalje postupanje koje je razmotrio;
- način na koji je oslovio predmetno pitanje.

DIO 3. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

	stranica
Odjeljak 300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalne računovođe u javnoj praksi	71
Odjeljak 310. Sukobi interesa	78
Odjeljak 320. Profesionalna imenovanja	85
Odjeljak 321. Davanje drugog mišljenja.....	89
Odjeljak 330. Naknade i druge vrste kompenzacije	90
Odjeljak 340. Poticaji, uključujući poklone i reprezentaciju	93
Odjeljak 350. Čuvanje imovine klijenata	99
Odjeljak 360. Reagiranje u slučaju neusklađenosti sa normama i propisima ...	100

DIO 3. – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

ODJELJAK 300.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA – PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

Uvod

- 300.1. Ovaj dio Kodeksa uređuje zahtjeve i daje materijale koje profesionalne računovođe u javnoj praksi trebaju koristiti kada primjenjuju konceptualni okvir iz odjeljka 120. On ne opisuje sve moguće činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne poslove, interese i odnose s kojima se profesionalni računovođa u javnoj praksi može susresti a koji bi mogli proizvesti prijetnje poštivanju osnovnih principa. Dakle, konceptualni okvir od profesionalnih računovođa u javnoj praksi iziskuje da stalno prate te činjenice i okolnosti.
- 300.2. Zahtjevi i materijali za primjenu koji se odnose na profesionalne računovođe u javnoj praksi dani su u:
- Dijelu 3. – *Profesionalne računovođe u javnoj praksi*, odjeljci od 300. do 399., koji se tiče svih profesionalnih računovođa u javnoj praksi bez obzira da li pružaju usluge izražavanja uvjerenja ili ne;
 - *Međunarodnim standardima neovisnost/nezavisnosti*, kako slijedi:
 - Dio 4A. – *Neovisnost/nezavisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida*, odjeljci od 400. do 899., koji se odnosi na profesionalne računovođe u javnoj praksi kada rade na angažmanima za provođenje revizije i uvida;
 - Dio 4B. – *Nezavisnost/neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida*, odjeljci od 900. do 999., koji se na profesionalne računovođe u javnoj praksi odnosi onda kada rade na angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida.
- 300.3. U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z300.4.** Profesionalni računovođa je dužan postupati u skladu s osnovnim principima iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznao, procijenio i riješio prijetnje poštivanju osnovnih principa (zaštutio se).

Z300.5. Kada se susretne sa etičkim problemom, profesionalni računovođa će razmotriti kontekst u kom je problem nastao ili bi mogao nastati. Tamo gdje osoba koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne poslove vrši u skladu sa svojim odnosom sa datim društvom, bilo u svojstvu ugovarača, zaposlenika ili vlasnika, ona će primjenjivati odredbe Dijela 2 koje se odnose na te okolnosti.

300.5. P1. Primjeri situacija u kojima se odredbe Dijela 2 odnose na profesionalne računovođe u javnoj praksi su:

- suočavanje sa sukobom interesa kada osoba odgovara za odabir dobavljača za društvo u uvjetima kada bi član najuže porodice računovođe mogao steći financijsku korist od tog ugovora. U takvim okolnostima važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 210;
- pripremanje ili prezentiranje financijskih podataka za klijenta ili društvo računovođe. U takvim okolnostima važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 220;
- dobavljač društva nudi poticaje računovođi, kao što je redovno nuđenje besplatnih ulaznica za sportska dešavanja. U takvim okolnostima važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 250;
- računovođa je izložen pritiscima partnera na angažmanu da od klijenta naplaćuje više sati nego što je zaista radio. U takvim okolnostima važe zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

Prepoznavanje prijetnji

300.6. P1. Prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi izazvati čitav niz činjenica i okolnosti. Različite kategorije prijetnji opisane su u tački 120.6. P3. U nastavku teksta navodimo primjere činjenica i okolnosti koje bi u odnosu na svaku od tih kategorija mogle stvoriti prijetnje s kojima se profesionalni računovođa susreće kod obavljanja profesionalnih poslova.

- (a) Prijetnje proistekle iz osobnih interesa
- profesionalni računovođa ima direktan financijski interes u klijentu;
 - profesionalni računovođa nudi nisku cijenu usluga da bi bio angažiran a ta cijena je toliko niska da bi se moglo pokazati nemogućim uopće pružiti danu profesionalnu uslugu u skladu sa važećim tehničkim i profesionalnim standardima po njoj;

- profesionalni računovođa ima blizak poslovni odnos sa klijentom;
 - profesionalni računovođa ima pristup povjerljivim informacijama koje je moguće iskoristiti za stjecanje osobne koristi;
 - profesionalni računovođa je otkrio značajnu grešku kod procjene nalaza do kojih je došao član društva računovođe tokom ranijeg pružanja usluga;
- (b) prijetnje samoprovjere
- profesionalni računovođa izdaje izvještaj s izražavanjem uvjerenja o učinkovitosti rada finansijskih sistema nakon što je uveo te sisteme;
 - profesionalni računovođa je pripremio podatke koji su korišteni kod izvorne izrade evidencije koja je sada predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- (c) prijetnje u vezi sa propagiranjem
- profesionalni računovođa promovira interese klijenta, odnosno udjele u društvu klijenta;
 - profesionalni računovođa zastupa klijenta kao advokat u parnicama, odnosno sporovima protiv trećih strana;
 - profesionalni računovođa lobira za pravni propis u ime klijenta;
- (d) prijetnje po osnovu zbližavanja
- član najuže ili uže porodice profesionalnog računovođe je direktor ili službeno lice klijenta;
 - direktor, drugo službeno lice ili zaposlenik klijenta u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na predmet angažmana je u skorijoj prošlosti bio partner na angažmanu;
 - član tima za reviziju dugotrajno je povezan sa klijentom usluga revizije;
- (e) prijetnje proistekle iz zastrašivanja
- profesionalnom računovođi prijeti dobivanje otkaza na angažmanu kod klijenta ili sa radnom mjestu u društvu zbog neslaganja oko profesionalnog pitanja;
 - profesionalni računovođa osjeća pritisak da se usuglasi sa prosudbom klijenta jer klijent posjeduje veći nivo stručnosti u vezi sa danim pitanjem od računovođe;

- profesionalni računovođa je obaviješten da neće dobiti planirano profesionalno unapređenje ukoliko se ne složi sa neprimjerenim računovodstvenim postupanjem;
- profesionalni računovođa je prihvatio značajan poklon od klijenta i sada je izložen prijetnji da to prihvatanje poklona postane stvar javnog znanja.

Procjenjivanje prijetnji

- 300.7. P1. Uvjet, politike i postupci opisani tačkama 120.6. P1. i 120.8. P2. mogli bi se odraziti na procjenu toga da li je prijetnja poštivanju osnovnih principa na prihvatljivom nivou. Takvi uvjeti, politike i postupci mogli bi se odnositi na:
- (a) klijenta i njegovo radno okruženje; i
 - (b) društvo i njegovo radno okruženje.
- 300.7. P2. Na procjenu nivoa prijetnje profesionalnog računovođe utiču i vrsta i opseg danih profesionalnih poslova.

Klijent i njegovo radno okruženje

- 300.7. P3. Na procjenu nivoa prijetnje profesionalnog računovođe može uticati to da li je klijent:
- (a) klijent usluga revizije i da li je subjekat od javnog interesa;
 - (b) klijent usluga izražavanja uvjerenja koji nije i klijent usluga revizije; ili
 - (c) klijent usluga bez izražavanja uvjerenja.

Primjera radi, može se činiti da će pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije koji je subjekat od javnog interesa uzrokovati veći stepen prijetnje poštivanju principa objektivnosti u odnosu na predmetnu reviziju.

- 300.7. P4. Upravne strukture klijenta, uključujući njegovo rukovodstvo, mogu promovirati poštivanje osnovnih principa. U skladu s tim, na procjenu nivoa prijetnje profesionalnog računovođe moglo bi uticati i radno okruženje klijenta. Na primjer:
- imenovanje društva koje će provesti angažman moraju izvršiti ili potvrditi odgovarajuće osobe koje nisu rukovodstvo klijenta;
 - klijent raspolaže kompetentnim kadrovima s odgovarajućim iskustvom i rangom da mogu donositi rukovodne odluke;

- klijent je uveo interne postupke koji omogućavaju donošenje objektivnih odluka o javnim pozivima za odabir strana koje će izvršavati angažmane bez izražavanja uvjerenja;
- klijent ima rukovodnu strukturu koja vrši odgovarajući nadzor i odgovara za komunikaciju u vezi usluga društva.

Društvo i njegovo radno okruženje

300.7. P5. Na procjenu nivoa prijetnje profesionalnog računovođe moglo bi uticati i radno okruženje u društvu računovođe i okruženje u kojem ono posluje. Na primjer:

- rukovodstvo društva promovira poštivanje osnovnih principa i postavlja očekivanja da će članovi tima za izražavanje uvjerenja postupati u službi javnog interesa;
- postoje politike ili postupci kojima se uređuje i prati obaveza svih zaposlenih da poštuju osnovne principe;
- postoje kompenzacije, postupak ocjene učinka i disciplinske politike, te postupci koji promoviraju poštivanje osnovnih principa;
- vodi se računa o zavisnosti od prihoda zarađenih radom za samo jednog klijenta;
- partner na angažmanu je u okviru društva zadužen za odluke u vezi sa poštivanjem osnovnih principa, uključujući odluke o prihvatanju ili pružanju usluga određenom klijentu;
- uspostavljeni su zahtjevi u pogledu stručne spreme, stručnog usavršavanja i prethodnog radnog iskustva;
- postoje postupci koji omogućavaju prijavljivanje i rješavanje internih i eksternih pitanja koja predstavljaju razlog za zabrinutost, odnosno pritužbi.

Razmatranje novih informacija, odnosno promjena činjenica i okolnosti

300.7. P6. Nove informacije ili promjene činjenica i okolnosti mogu:

- (a) uticati na nivo prijetnje; ili
- (b) uticati na zaključke profesionalnog računovođe u vezi s tim da li primijenjene mjere zaštite i dalje na planirani način rješavaju prepoznate prijetnje (pružaju zaštitu).

U takvim situacijama bi se moglo desiti da radnje koje su korištene kao mjere zaštite više nisu učinkovite u oslovljavanju prijetnji. U skladu s tim, primjena konceptualnog okvira nalaže da profesionalni računovođa ponovo procijeni i primjereno oslovi te prijetnje (vidjeti tačke Z120.9. i Z120.10.).

300.7. P7. Primjeri novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti koje bi mogle uticati na nivo prijetnje uključuju to:

- kada se proširi djelokrug dane profesionalne usluge;
- kada klijent postane subjekt koji kotira na burzi ili stekne dodatnu poslovnu jedinicu;
- kada se društvo spoji sa drugim društvom;
- kada profesionalnog računovođu angažiraju dva klijenta zajedno i nastane spor između tih klijenata;
- kada dođe do promjene u ličnim ili odnosima profesionalnog računovođe sa članovima njegove najuže porodice.

Rješavanje prijetnji - Zaštita od prijetnji

300.8. P1. Točkama od Z120.10. do 120.10. P2. uređuju se zahtjevi i daju materijali za primjenu kod suočavanja prijetnji koje nisu na prihvatljivoj nivou.

Primjeri mjera zaštite

300.8. P2. Mjere zaštite se mogu razlikovati zavisno od činjenica i okolnosti. U primjere radnji koje bi u određenim okolnostima mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja prijetnji spada:

- raspoređivanjem dodatnog vremena i kvalificiranih kadrova za izvršenje potrebnih poslova kada je angažman prihvaćen mogla bi se riješiti tj. zaštititi se od prijetnje proistekle iz ličnih interesa;
- uključivanjem odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima da izvrši provjeru obavljenih poslova ili, po potrebi, pomogne sa savjetima mogla bi se riješiti prijetnja samoprovjere;
- uključivanjem različitih partnera i angažiranih timova koji odgovaraju različitim nivoima da pruže usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja mogle bi se riješiti (zaštititi se od) prijetnje samoprovjere, po osnovu zbližavanja ili u vezi sa propagiranjem;
- uključivanjem drugog društva da provede ili ponovo provede dio angažmana mogle bi riješiti prijetnje u vezi sa ličnim interesima, samoprovjerom, propagiranjem, zbližavanjem ili zastrašivanjem;
- obavještavanjem klijenata o svim naknadama ili provizijama dobivenim za preporučivanje usluga ili proizvoda mogla bi se riješiti prijetnja proistekla iz ličnih interesa;
- razdvajanjem timova kod rada na pitanjima povjerljive prirode mogla bi se riješiti prijetnja proistekla iz ličnih interesa.

- 300.8. P3. Preostali odjeljci dijela 3. i *Međunarodni standardi nezavisnosti/neovisnosti* daju opis određenih prijetnji koje bi se mogle javiti tokom pružanja profesionalnih usluga, te primjere mogućih radnji na rješavanju (zaštiti od) tih prijetnji.

Odgovarajući kontrolor

- 300.8. P4. Odgovarajući kontrolor je profesionalac koji posjeduje potrebno znanje, sposobnosti, iskustvo i ovlaštenja da izvrši objektivnu provjeru relevantnih obavljenih poslova, odnosno pruženih usluga. Ta osoba može biti profesionalni računovođa.

Komunikacija sa osobama nadležnim za upravljanje

- Z300.9.** Kada komunicira sa osobama nadležnim za upravljanje u skladu s Kodeksom, profesionalni računovođa će utvrditi tko je odgovarajuća osoba, odnosno osobe u okviru upravne strukture subjekta s kojom se treba komunicirati. Ako računovođa komunicira s podgrupom osoba nadležnih za upravljanje, on će odlučiti da li je također neophodno komunicirati sa svima koji su nadležni za upravljanje kako bi bili adekvatno informirani.

- 300.9. P1. Kod odlučivanja o tome s kim treba komunicirati, profesionalni računovođa se može voditi:

- (a) prirodom i značajem konkretnih okolnosti; i
- (b) pitanjem o kojem treba komunicirati.

- 300.9. P2. Primjeri podgrupa osoba nadležnih za upravljanje su odbor za reviziju ili pojedinačni član grupe osoba nadležnih za upravljanje.

- Z300.10.** Ako je profesionalni računovođa komunicirao sa osobama koje ujedno obavljaju i rukovodne i poslove uprave, može smatrati da komunikacija sa tim osobama predstavlja adekvatno informiranje svih osoba koje vrše poslove upravljanja sa kojima bi uobičajeno komunicirao.

- 300.10. P1. U nekim slučajevima, sve osobe nadležne za upravljanje su uključene i u rukovođenje subjektom, na primjer, u malom poduzeću gdje jedini vlasnik rukovodi subjektom i ni jedna druga osoba ne obavlja poslove upravljanja. U takvim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira sa osobom, odnosno osobama koje obavljaju rukovodne poslove a ta osoba/osobe su zadužene i za upravljanje, profesionalni računovođa je zadovoljio zahtjev za komuniciranjem s osobama nadležnim za upravljanje.

ODJELJAK 310.**SUKOBI INTERESA****Uvod**

- 310.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 310.2. Sukob interesa stvara prijetnje poštivanju principa objektivnosti a mogao bi stvoriti i prijetnje poštivanju drugih osnovnih principa. Takve prijetnje mogu nastati kada:
- (a) profesionalni računovođa pruža profesionalnu uslugu u vezi sa određenim pitanjem za dva ili više klijenata koji imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje; ili
 - (b) su interesi profesionalnog računovođe u vezi sa određenim pitanjem i interesi klijenta kom pruža profesionalne usluge u odnosu na to pitanje suprotstavljene.
- 310.3. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u odnosu na sukobe interesa. Kada profesionalni računovođa pruža usluge revizije, uvida ili druge usluge izražavanja uvjerenja, dužan je biti i nezavisan u skladu sa *Međunarodnim standardima nezavisnosti/neovisnosti*.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z310.4.** Profesionalni računovođa neće dozvoliti da sukob interesa dovede u pitanje njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 310.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle dovesti do nastanka sukoba interesa uključuju:
- pružanje savjetodavnih usluga u vezi transakcije klijentu koji želi steći klijenta usluga revizije, onda kada je društvo tokom revizije došlo do povjerljivih informacija koje bi mogle biti od značaja za tu transakciju;
 - savjetovanje dva klijenta u isto vrijeme onda kada se oba takmiče da steknu isto poduzeće a dani savjet bi se mogao odraziti na njihovu konkurentnost;
 - pružanje usluga prodavatelju i kupcu u vezi sa istom transakcijom;

- procjenjivanje vrijednosti imovine za dvije strane koje su u suprotstavljenim pozicijama u odnosu na tu imovinu;
- zastupanje dva klijenta koja se spore jedan protiv drugog u istom predmetu, kao što je brakorazvodna parnica ili raskid partnerstva;
- kod ugovora o licenci, izrada izvještaja s izražavanjem uvjerenja o naplativim naknadama po osnovu autorskih prava za stranu koja daje licencu, te istovremeno savjetovanje korisnika licence o iznosu koji je dužan platiti;
- savjetovanje klijenta da ulaže u privredni subjekt u kojem, na primjer, bračni partner profesionalnog računovođe ima financijske interese;
- davanje strateških savjeta klijentu u vezi sa njegovim konkurentskim položajem, pri tome učestvujući u zajedničkom poduhvatu ili imajući slične interese u velikom konkurentnu klijenta;
- davanje savjeta klijentu u pogledu stjecanja privrednog subjekta koji je i samo društvo zainteresirano da stekne;
- davanje savjeta klijentu u pogledu kupovine proizvoda, odnosno nabavke usluga, pri tome imajući sklopljen ugovor o autorskim pravima ili naplati provizije sa potencijalnim prodavateljem tog proizvoda ili usluge.

Prepoznavanje sukoba

Opće odredbe

Z310.5. Prije nego prihvati odnos s novim klijentom, novi angažman ili poslovni odnos, profesionalni računovođa je dužan poduzeti razumne korake kako bi prepoznao okolnosti koje mogu dovesti do nastanka sukoba interesa, te ujedno i prijetnje poštivanju jednog ili više osnovnih principa. Takvi koraci podrazumijevaju utvrđivanje:

- (a) vrste relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
- (b) predmetne usluge i njenih implikacija po relevantne strane.

310.5. P1. Učinkovito prepoznavanje sukoba pomaže profesionalnom računovođi da poduzme razumne korake kako bi prepoznao interese i odnose koji bi mogli dovesti do nastanka ili mogućnosti nastanka sukoba interesa, kako prije odluke da prihvati angažman tako i tokom angažmana. Taj proces uključuje razmatranje i onih pitanja koja su prepoznale vanjske strane poput klijenata ili mogućih klijenata. Što se prije prepozna postojeći ili mogući sukob interesa to je veća vjerojatnoća da će računovođa moći razriješiti prijetnje koje sukob stvori.

- 310.5. P2. Učinkovit proces prepoznavanja postojećih ili mogućih sukoba interesa uvažavati će sljedeće faktore:
- vrstu profesionalnih usluga koje se pružaju;
 - veličinu društva;
 - veličinu i vrstu klijentele;
 - strukturu društva, na primjer broj i geografski razmještaj ureda.
- 310.5. P3. Više informacija u vezi sa prihvaćanjem klijenata дано je u odjeljku 320., *Profesionalna imenovanja*.

Promjene okolnosti

- Z310.6.** Tokom izvršenja angažmana, profesionalni računovođa će stalno pratiti promjene prirode usluga, interesa i odnosa koje bi mogle dovesti do nastanka sukoba interesa.
- 310.6. P1. Priroda usluga, interesa i odnosa može se mijenjati tokom angažmana. Ovo se naročito odnosi na slućajeve kada se od profesionalnog računovođe zatraži da provede angažman u uvjetima koji bi mogli prerasti u suparničke, ćak i kada strane koje su ga angažirale možda u početku nisu bile u sporu.

Društva iz mreže

- Z310.7.** Ukoliko je društvo ćlan mreže, profesionalni računovođa je dužan uzeti u obzir sukobe interesa za koje ima razloga vjerovati da bi mogli postojati ili proizaći iz interesa i odnosa nekog društva iz mreže.
- 310.7. P1. U faktore koje treba uzeti u obzir kod prepoznavanja interesa i odnosa koji uključuju neko društvo iz mreže spada:
- vrsta profesionalnih usluga koje se pružaju;
 - klijenti mreže;
 - geografska lokacija svih relevantnih strana.

Prijetnje nastale iz sukoba interesa

- 310.8. P1. Općenito, što je direktnija veza između profesionalne usluge i pitanja u odnosu na koje strane imaju suprotstavljene interese, to je veći stupanj vjerojatnoće da prijetnja nije na prihvatljivom nivou.
- 310.8. P2. Faktori od znaćaja kod procjene nivoa prijetnje nastale iz sukoba interesa podrazumijevaju mjere na sprječavanju neovlaštenog otkrivanja povjerljivih informacija tokom pružanja profesionalnih usluga u vezi istog pitanja za dva ili više klijenata koji imaju suprotstavljene interese u odnosu na njega. Te mjere uključuju:

- postojanje odvojenih specijalističkih odjela u okviru društva, što bi moglo pomoći da se spriječi razmjena povjerljivih informacija klijenta između odjela;
- postojanje politika i postupaka kojima se ograničava pristup dokumentaciji klijenta;
- osoblje i partneri društva potpisali su sporazume o zaštiti povjerljivih podataka;
- vrši se fizičko i elektronsko razdvajanje povjerljivih informacija;
- pružaju se konkretne i namjenske obuke i obavještenja.

310.8. P3. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja (zaštite od) prijetnji izazvanih sukobom interesa spadaju:

- postojanje odvojenih timova za angažmane kojima su predstavljene jasne politike i postupci čuvanja povjerljivosti podataka;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora, koji nije učestvovao u pružanju usluge ili na drugi način zahvaćen sukobom, da izvrši provjeru obavljenih poslova u cilju procjene da li su sve glavne donesene prosudbe i zaključci primjereni.

Objavljivanje i suglasnost

Opće odredbe

Z310.9. Profesionalni računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi utvrdio da li su priroda i značaj sukoba interesa takvi da suočavanje s prijetnjom izazvanom sukobom interesa iziskuje određena objavljivanja i eksplicitnu suglasnost.

310.9. P1. Faktori koje treba uzeti u obzir kod utvrđivanja toga kada su potrebna određena objavljivanja i eksplicitna suglasnost su:

- okolnosti koje dovode do sukoba interesa;
- strane koje bi mogle biti zahvaćene;
- priroda pitanja koja bi mogla nastati;
- mogućnost da se pitanje razvije u neočekivanom pravcu.

310.9. P2. Objavljivanje i suglasnost mogu poprimiti različite forme, kao što su:

- davanje klijentima općih informacija o okolnostima u kojima, kao stvar standardne prakse, profesionalni računovođa ne pruža usluge samo jednom klijentu na ekskluzivnim osnovama (na primjer, u domenu određene vrste profesionalne usluge ili

sektora tržišta). Na ovaj način se klijentu omogućava da da odgovarajuću opću suglasnost. Primjera radi, računovođa može objaviti opšte informacije u sklopu uvjeta angažmana;

- davanje zahvaćenim klijentima dovoljno detaljnih konkretnih informacija o okolnostima određenog sukoba da o danom pitanju mogu odlučiti zasnovano na poznavanju činjenica i dati suglasnost u skladu s tim. Ovo objavljivanje može podrazumijevati detaljno predstavljanje okolnosti i sveobuhvatno objašnjenje svih planiranih mjera zaštite i uključenih rizika;
- suglasnost se može podrazumijevati iz načina na koji se klijenti ponašaju u okolnostima kada profesionalni računovođa raspolaže sa dovoljno dokaza da može zaključiti da su klijenti okvirno upoznati sa tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor na njegovo postojanje.

310.9. P3. U pravilu je neophodno:

- (a) objaviti vrstu sukoba interesa i na koji način su riješene sve nastale prijetnje klijentima zahvaćenim sukobom (kako se zaštitilo od prijetnji);
- (b) pribaviti suglasnost zahvaćenih klijenata sa time da profesionalni računovođa pruži profesionalne usluge onda kada su primijenjene mjere zaštite kojima se oslovljava prijetnja.

310.9. P4. Kada navedeno objavljivanje, odnosno suglasnost nisu dani u pisanoj formi, profesionalni računovođa se ohrabruje da dokumentira:

- (a) vrstu okolnosti iz kojih proizilazi sukob interesa;
- (b) mjere zaštite koje su, po potrebi, primijenjene kako bi se riješile prijetnje (zaštitilo se od prijetnji); i
- (c) pribavljenu suglasnost.

Uvjeti kada klijent odbije dati eksplicitnu suglasnost

Z310.10. Kada profesionalni računovođa odluči da je eksplicitna suglasnost neophodna u skladu sa tačkom Z310.9., a klijent odbije dati tu suglasnost, računovođa će:

- (a) okončati ili odbiti da nastavi pružanje profesionalnih usluga koje bi dovele do sukoba interesa; i
- (b) raskinuti relevantne odnose ili otuđiti relevantne interese kako bi otklonio prijetnju ili je sveo na prihvatljiv nivo.

Povjerljivost

Opće odredbe

Z310.11. Profesionalni računovođa će sve vrijeme voditi računa o poštivanju principa povjerljivosti, uključujući kod objavljivanja, razmjene informacija unutar društva ili mreže, te pri traženju uputa od trećih strana.

310.11. P1. U pododjeljku 114. dati su zahtjevi i materijali za primjenu koji se odnose na situacije koje bi mogle stvoriti prijetnju poštivanju principa povjerljivosti.

Uvjeti kada bi objavljivanje u službi pribavljanja suglasnosti predstavljalo povredu povjerljivosti

Z310.12. U uvjetima kada bi objavljivanje određenih informacija u funkciji dobivanja eksplicitne suglasnosti dovelo do povrede povjerljivosti i kada, prema tome, nije moguće dobiti tu suglasnost, društvo će prihvatiti ili nastaviti rad na danom angažmanu samo onda kada:

- (a) društvo ne zastupa kao advokat jednog klijenta protiv drugog klijenta u istom predmetu;
- (b) su uvedene određene mjere kako bi se spriječilo objavljivanje povjerljivih informacija između angažiranih timova koji služe dana dva klijenta; i
- (c) društvo smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je primjereno da društvo prihvati ili nastavi izvršavati dati angažman jer bi uskraćivanje mogućnosti društvu da pruži danu profesionalnu uslugu proizvelo neproporcionalno negativne posljedice po klijente, odnosno ostale relevantne treće strane.

310.12. P1. Do povrede povjerljivosti može doći, na primjer, kada se traži suglasnost za:

- pružanje usluga u vezi sa nekom transakcijom klijentu uključenom u neprijateljsko preuzimanje drugog klijenta društva;
- provođenje forenzičke analize za klijenta u vezi sa sumnjom u postojanje prijevare, pri čemu društvo raspolaže povjerljivim informacijama do kojih je došlo radeći za drugog klijenta koji bi mogao biti umiješan u tu prijevare.

Dokumentiranje

Z310.13. U okolnostima iz tačke Z310.12., profesionalni računovođa će dokumentirati:

- (a) vrstu okolnosti, uključujući poslove koje će računovođa obavljati;

- (b) konkretne uspostavljene mjere na sprječavanju objavljivanja informacija između angažiranih timova koji služe data dva klijenta; i
- (c) zašto je opravdano prihvatiti, odnosno nastaviti rad na angažmanu.

ODJELJAK 320.**PROFESIONALNA IMENOVANJA****Uvod**

- 320.1. Profesionalne računovođe su dužne poštovati osnovne principe i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 320.2. Prihvaćanje novog odnosa s klijentom ili promjena u postojećem angažmanu može stvoriti prijetnju po poštivanje jednog ili više osnovnih principa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Prihvaćanje klijenta i angažmana***Opće odredbe*

- 320.3. P1. Prijetnje poštivanju principa integriteta ili profesionalnog ponašanja mogu se razviti iz, primjera radi, spornih pitanja u vezi sa klijentom (njegovim vlasnicima, rukovodstvom ili poslovanjem). Pitanja koja, kada su poznata, mogu stvoriti takvu prijetnju uključujuću umiješanost klijenta u protuzakonite aktivnosti, nepoštenje, upitne prakse financijskog izvještavanja ili druge vrste neetičnog ponašanja.
- 320.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje uključuju:
- nivo poznavanja i razumijevanja klijenta, njegovih vlasnika, rukovodstva i osoba nadležnih za upravljanje, te poslovnih aktivnosti;
 - opredijeljenost klijenta da se suoči sa spornim pitanja kroz, na primjer, unapređenje praksi korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 320.3. P3. Prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proistekla iz ličnih interesa javlja se onda kada angažirani tim ne posjeduje, odnosno ne može steći kompetencije potrebne za pružanje datih profesionalnih usluga.
- 320.3. P4. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje uključuju:
- odgovarajuće razumijevanje:
 - vrste poslovne djelatnosti klijenta;
 - složenosti njegovog poslovanja;

- posebnih zahtjeva angažmana; i
 - namjene, sadržaja i obima poslova koje treba obaviti;
 - poznavanje relevantnih grana privrede ili predmetne materije;
 - posjedovanje iskustva u vezi sa relevantnim regulatornim, odnosno zahtjevima u pogledu izvještavanja;
 - postojanje politika i postupaka kontrole kvaliteta koji su osmišljeni tako da pruže razumno uvjerenje da se angažmani prihvataju samo onda kada se mogu kompetentno provesti.
- 320.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja s prijetnjom proisteklom iz ličnih interesa uključuju:
- raspoređivanje odgovarajućeg broja kadrova sa neophodnim kompetencijama na izvršenje angažmana;
 - usuglašavanje realnih rokova za izvršenje angažmana;
 - kada je potrebno, angažiranje stručnjaka.

Promjene u profesionalnim imenovanjima

Opće odredbe

- Z320.4.** Profesionalni računovođa će utvrditi da li postoje razlozi da ne prihvati angažman onda kada:
- (a) potencijalni klijent od njega zatraži da zamijeni drugog računovođu;
 - (b) razmatra da da ponudu za angažman koji trenutno provodi drugi računovođa; ili
 - (c) razmatra da prihvati poslove koji se uzajamno nadopunjuju ili vrše u dodatku poslovima drugog računovođe.
- 320.4. P1. Moguće je postojanje određenih razloga zbog kojih ne treba prihvatiti angažman. Jedan od takvih razloga bi moglo biti to da prijetnja izazvanu danim činjenicama i okolnostima nije moguće osloviti primjenom zaštitnih mjera. Na primjer, prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proistekla iz ličnih interesa može se javiti u slučaju da profesionalni računovođa prihvati angažman prije sagledavanja svih relevantnih činjenica.
- 320.4. P2. Ako se od profesionalnog računovođe traži da obavlja poslove koji se nadopunjuju, odnosno vrše u dodatku poslovima postojećeg ili ranijeg računovođe, može se javiti prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proistekla iz ličnih interesa, na primjer, kao rezultat nepotpunog raspolaganja informacijama.
- 320.4. P3. Faktor od značaja kod procjene nivoa takve prijetnje je to da li ponuda navodi da će prije prihvaćanja angažmana računovođa tražiti da

stupi u kontakt sa prethodnim ili budućim računovođom. Takav kontakt predloženom računovođi pruža priliku da se raspita da li postoje bilo kakvi razlozi zbog kojih ne bi trebao prihvatiti angažman.

320.4. P4. Primjeri radnji koje mogu poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja (zaštite od) takvih prijatnji proisteklih iz ličnih interesa uključuju:

- traženje od postojećeg ili prethodnog računovođe da dostavi njemu poznate informacije kojih, po mišljenju postojećeg ili prethodnog računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome da li prihvatiti angažman. Na primjer, ovakva provjera bi mogla otkriti ranije nepoznate značajne činjenice i ukazati na neslaganja sa postojećim ili prethodnim računovođom koji mogu uticati na odluku o prihvaćanju imenovanja;
- pribavljanje potrebnih informacija iz drugih izvora, kao što su provjere sa trećim stranama ili provjere ranijeg postupanja višeg rukovodstva, odnosno osoba nadležnih za upravljanje klijentom.

Komunikacija sa postojećim ili prethodnim računovođom

320.5. P1. Predloženi budući računovođa u pravilu mora dobiti dozvolu od klijenta, po mogućnosti u pisanom obliku, da pokrene razgovor sa postojećim ili prethodnim računovođom.

Z320.6. Ako nije u mogućnosti komunicirati sa postojećim ili prethodnim računovođom, predloženi računovođa poduzima razumne korake da na druge načine dođe do informacija o mogućim prijatnjama.

Komunikacija sa predloženim budućim računovođom

Z320.7. Kada predloženi računovođa zamoli postojećeg ili prethodnog računovođu za informacije, postojeći ili prethodni računovođa će:

- (a) postupiti u skladu sa primjenjivim zakonima i drugim pravnim propisima kojima se uređuje ovakav vid molbi; i
- (b) pružiti tražene informacije iskreno i nedvosmisleno.

320.7. P1. Postojeći ili prethodni računovođa se obavezao na čuvanje povjerljivosti informacija. To da li će postojećem ili prethodnom računovođi biti dozvoljeno ili se od njega zahtijevati da raspravlja o poslovima svog klijenta sa predloženim računovođom ovisiti će od prirode angažmana i od:

- (a) toga da li postojeći ili prethodni računovođa ima dopuštenje klijenta da to učini; i
- (b) zakonskih i etičkih zahtjeva koji se odnose na takvu komunikaciju i otkrivanje informacija koji se mogu razlikovati zavisno od jurisdikcije.

320.7. P2. Okolnosti pod kojima se od profesionalnog računovođe traži ili bi se moglo tražiti da otkrije povjerljive informacije, odnosno to kada bi takvo otkrivanje informacija moglo biti primjereno date su u tački 114.1. P1. Kodeksa.

Promjene u imenovanjima koja se tiču revizije ili uvida

Z320.8. U slučaju revizije ili uvida u financijske izvještaje, profesionalni računovođa će tražiti od postojećeg ili prethodnog računovođe da dostavi sve njemu poznate informacije o svim činjenicama ili okolnostima kojih, prema mišljenju postojećeg ili prethodnog računovođe, predloženi budući računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome da li prihvatiti angažman. Osim okolnosti koje podrazumijevaju neusklađenost ili moguću neusklađenost sa normama i propisima koje su date u tačkama Z360.21. i Z360.22.:

- (a) ako klijent da dopuštenje postojećem ili prethodnom računovođi da otkrije takve činjenice ili druge informacije, postojeći, odnosno prethodni računovođa će ih dati iskreno i nedvosmisleno; i
- (b) ako klijent ne da ili odbije dati dopuštenje postojećem ili prethodnom računovođi da o poslovima klijenta razgovara sa predloženim budućim računovođom, postojeći ili prethodni računovođa će o tome obavijestiti predloženog računovođu koji će pažljivo razmotriti takav propust ili odbijanje klijenta prije nego donese odluku da li prihvatiti imenovanje ili ne.

Nastavak rada za klijenta i na angažmanu

Z320.9. Profesionalni računovođa će periodično preispitivati nastavak svog stalnog angažmana za klijenta.

320.9. P1. Moguće prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi se javiti nakon što profesionalni računovođa prihvati angažman koji bi, da je ranije bio upoznat s njima, odbio. Na primjer, prijetnja poštivanju principa integriteta proistekla iz ličnih interesa može biti rezultat nepropisnog upravljanja zaradom ili navođenja pogrešnih vrijednosti u bilanci stanja.

Korištenje rada stručnjaka

Z320.10. Kada se profesionalni računovođa namjerava osloniti na rad stručnjaka, on će utvrditi da li je takvo oslanjanje opravdano.

320.10. P1. Faktori koje profesionalni računovođa treba razmotriti kada se namjerava osloniti na rad stručnjaka uključuju reputaciju i ekspertizu tog stručnjaka, resurse kojima raspolaže i važeće profesionalne i etičke standarde koji se odnose na stručnjaka. Takve informacije mogu se steći iz prethodne suradnje sa stručnjakom ili pribaviti kroz savjetovanje s drugima.

ODJELJAK 321.**DAVANJE DRUGOG MIŠLJENJA****Uvod**

- 321.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznati, procijenili i oslovili prijetnje.
- 321.2. Davanje drugog mišljenja subjektu koji nije aktuelni klijent moglo bi izazvati prijetnju poštivanju jednog ili više osnovnih principa proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 321.3. P1. Od profesionalnog računovođe se može zatražiti da da drugo mišljenje u vezi sa primjenom računovodstvenih, revizijskih, standarda u vezi sa izvještavanjem ili drugih standarda, odnosno principa u odnosu na konkretne okolnosti ili transakcije koje vrši ili se vrše po uputama poduzeća, odnosno subjekta koji nije sadašnji klijent. Prijetnja poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proizašla iz, primjera radi, ličnih interesa može se javiti onda kada drugo mišljenje nije zasnovano na istim činjenicama s kojima je raspolagao postojeći ili prethodni računovođa, odnosno kada je zasnovano na neadekvatnim dokazima.
- 321.3. P2. Faktori od značaja za procjenu nivoa takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa su okolnosti pod kojima je molba upućena i sve druge raspoložive činjenice i pretpostavke koje mogu uticati na davanje profesionalne prosudbe.
- 321.3. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja s prijetnjom proistekle iz ličnih interesa su:
- uz dopuštenje klijenta, pribavljanje informacija od postojećeg ili prethodnog računovođe;
 - opisivanje ograničenja koja okružuju svako mišljenje u komunikaciji s klijentom;
 - davanje primjerka mišljenja postojećem ili prethodnom računovođi.

Uvjeti kada subjekt odbije dati dopuštenje za komuniciranje

- Z321.4.** Ako subjekt koji traži drugo mišljenje od profesionalnog računovođe odbije dati dopuštenje računovođi da komunicira sa postojećim ili prethodnim računovođom, računovođa će razmotriti da li je uopće u mogućnosti dati traženo drugo mišljenje.

ODJELJAK 330.

NAKNADE I DRUGE VRSTE KOMPENZACIJE

Uvod

- 330.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i oslovili prijetnje.
- 330.2. Visina i priroda naknada i drugih vrsta kompenzacije mogu stvoriti prijetnju poštivanju jednog ili više osnovnih principa proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak daje posebne materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu

Visina naknada

- 330.3. P1. Visina traženih naknada mogla bi se odraziti na sposobnost profesionalnog računovođe da pruža profesionalne usluge u skladu sa profesionalnim standardima.
- 330.3. P2. Profesionalni računovođa ima pravo zatražiti bilo koju naknadu koju smatra primjerenom. Navođenje cijene koja je niža od cijena usluga drugog računovođe samo po sebi nije neetično, ali visina traženih naknada stvara prijetnju poštivanju principa profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proisteklu iz ličnih interesa ako je toliko niska da bi se moglo pokazati nemogućim uopće pružiti datu profesionalnu uslugu u skladu sa važećim tehničkim i profesionalnim standardima po njoj.
- 330.3. P3. Faktori od značaja kod procjene nivoa takve prijetnje uključuju to:
- da li je klijent upoznat sa uvjetima angažmana i, naročito, osnovom za obračunavanje naknade i time koje sve profesionalne usluge su obuhvaćene datom cijenom;
 - da li je visinu naknade odredila nezavisna treća strana, kao što je regulatorno tijelo.
- 330.3. P4. Primjeri radnji koje bi mogle služiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa uključuju:
- prilagođavanje visine naknada djelokrugu angažmana;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru obavljenih poslova.

Uvjetne naknade

- 330.4. P1. Uvjetne naknade se primjenjuju kod nekih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja, ali u određenim okolnostima mogu stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa, naročito prijetnju poštivanju principa objektivnosti proizašlu iz ličnih interesa.
- 330.4. P2. U faktore od značaja za procjenu nivoa takvih prijetnji spadaju:
- vrsta angažmana;
 - mogući raspon visine naknada;
 - osnova za obračunavanje naknade;
 - informiranje ciljanih korisnika o poslovima koje vrši profesionalni računovođa i osnovama za obračun kompenzacije;
 - politike i postupci kontrole kvaliteta;
 - da li će ishode, odnosno rezultate transakcije provjeriti nezavisna treća strana;
 - da li je visinu naknade odredila nezavisna treća strana, kao što je regulatorno tijelo.
- 330.4. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja s prijetnjom proisteklom iz ličnih interesa su:
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja da izvrši provjeru poslova koje je obavio profesionalni računovođa;
 - pribavljanje prethodne pisane suglasnosti klijenta sa osnovnom za obračunavanje naknade.
- 330.4. P4. Zahtjevi i materijali za primjenu koji se tiču uvjetnih naknada za usluge pružene klijentima usluga revizije, uvida i drugih usluga s izražavanjem uvjerenja dati su u *Međunarodnim standardima nezavisnosti/neovisnosti*.

Naknade za posredovanje ili provizija

- 330.5. P1. Prijetnja poštivanju principa objektivnosti i profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje proistekla iz ličnih interesa javlja se onda kada profesionalni računovođa isplati ili primi naknadu za posredovanje, odnosno primi proviziju u vezi sa određenim klijentom. U takve naknade za posredovanje ili provizije spadaju, primjera radi:
- naknade isplaćene drugom profesionalnom računovođi u svrhu dobivanja dodatnog posla od klijenta koji nastavlja biti klijent postojećeg računovođe, ali iziskuje specijalističke usluge koje računovođa ne nudi;

- naknada primljena za upućivanje klijenta koji nastavlja biti klijent postojećeg računovođe na drugog profesionalnog računovođu ili stručnjaka koji mu može pružiti potrebne profesionalne usluge koje izvorni računovođa ne nudi;
- provizija primljena od treće strane (kao što je dobavljač softvera) u vezi sa prodajom dobara ili usluga klijentu.

330.5. P2. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja s prijetnjom proisteklom iz ličnih interesa spada:

- pribavljanjem prethodne suglasnosti klijenta sa dogovorima o proviziji u vezi sa prodajom dobara ili usluga klijentu od treće strane mogla bi se riješiti prijetnja proistekla iz ličnih interesa;
- informiranjem klijenta o svim naknadama za posredovanje ili provizijama koje su plaćene drugom profesionalnom računovođi, odnosno trećoj strani ili primljene od njih za preporučivanje usluga ili proizvoda mogla bi se riješiti prijetnja proistekla iz ličnih interesa.

Kupovina ili prodaja društva

330.6. P1. Profesionalni računovođa ima pravo kupiti cijelo ili dio drugog društva na takvim osnovama da se plaćanje vrši u korist osoba koje su ranije bili vlasnici tog društva, odnosno njihovih nasljednika ili zaklada. Takve isplate ne predstavljaju naknade za posredovanje niti proviziju u značenju ovog odjeljka.

ODJELJAK 340.**POTICAJI, UKLJUČUJUĆI POKLONE I REPREZENTACIJU****Uvod**

- 340.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 340.2. Nuđenje ili primanje poticaja može izazvati prijetnju poštivanju osnovnih principa, naročito principa integriteta, objektivnosti i profesionalnog ponašanju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zblizavanja.
- 340.3. Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u odnosu na nuđenje i primanje poticaja prilikom pružanja profesionalnih usluga koji ne predstavljaju neusklađenost sa normama i propisima. Ovaj odjeljak također nalaže profesionalnim računovođama da kod nuđenja ili prihvaćanja poticaja postupaju u skladu sa primjenjivim normama i propisima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

340.4. P1. Poticaj je predmet, situacija ili radnja koja se koristi da se utiče na postupanje druge osobe, ali ne obavezno s namjerom da taj uticaj bude neprimjeren. Poticaj može predstavljati sve od čašćenja između profesionalnih računovođa i postojećih ili mogućih budućih klijenata do radnji koje vode neusklađenosti sa normama i propisima. Poticaji mogu imati različite oblike, kao što su:

- pokloni;
- reprezentacija;
- ugošćavanje;
- donacije političke ili dobrotvorne prirode;
- pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;
- osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika;
- preferencijalni tretman, prava ili privilegije.

Poticaji koje zabranjuju norme i propisi

Z340.5. U mnogim jurisdikcijama postoje norme i propisi, poput onih koji se odnose na davanje i primanje mita i korupciju, koji zabranjuju nuđenje,

odnosno prihvatanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalne računovođe su dužne razviti razumijevanje relevantnih normi i propisa i primjenjivati ih kad god se susretnu sa takvim okolnostima.

Poticaji koje ne zabranjuju norme i propisi

340.6. P1. Nuđenje ili prihvatanje poticaja koje ne zabranjuju norme i propisi ipak može stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa.

Poticaji s namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje druge osobe

Z340.7. Profesionalni računovođa neće nuditi ili ohrabrivati druge da nude bilo koji vid poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

Z340.8. Profesionalni računovođa neće prihvatiti ili ohrabrivati druge da prihvate bilo koji vid poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

340.9. P1. Poticaj se smatra neprimjerenim uticajem na postupanje osobe onda kada dovede do toga da ta osoba postupa na neetičan način. Takav neprimjereni uticaj može biti usmjeren na osobu koja prima poticaj ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan sa osobom koja prima poticaj. Osnovni principi predstavljaju odgovarajući okvir koji profesionalni računovođa treba uzimati u obzir kada razmatra to koje njegovo i, po potrebi analogijom, postupanje drugog pojedinca je neetično.

340.9. P2. Povreda osnovnog principa integriteta nastaje kada profesionalni računovođa ponudi ili prihvati, odnosno ohrabri druge da ponude ili prihvate poticaj čija namjena je da se neprimjerenom utiče na postupanje osobe koja ga prima ili drugog pojedinca.

340.9. P3. Utvrđivanje da li postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjerenom utiče na postupanje druge osobe iziskuje profesionalno rasuđivanje. Faktori od značaja koje treba uzeti u obzir mogu biti:

- vrsta, učestalost, vrijednost i ukupni uticaj poticaja;
- vrijeme kada je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnju ili odluku na koju bi mogao imati uticaja;

- da li poticaj predstavlja običaj ili odliku kulture u danim okolnostima, kao što je nuđenje poklona povodom vjerskih praznika ili vjenčanja;
- da li poticaj predstavlja sastavni dio i doprinosi pružanju profesionalne usluge, kao što je nuđenje ili prihvaćanje ponude za ručak kada je on povezan sa poslovnim sastankom;
- da li je ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primaoca ili dostupan široj grupi, koja može uključivati pojedince iz ili izvan društva, kao što su dobavljači klijenta;
- uloga i funkcija osoba koje nude, odnosno kojima je ponuđen poticaj u društvu ili klijentu;
- da li profesionalni računovođa zna ili ima razloga da vjeruje da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka klijenta;
- nivo transparentnosti pri nuđenju poticaja;
- da li je primalac trebao ili tražio poticaj;
- poznate ranije prakse ili reputacija strane koja nudi poticaj.

Razmatranje poduzimanja daljih mjera

- 340.10. P1. Ako profesionalni računovođa dođe do saznanja da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog uticaja na postupanje druge osobe, prijetnje poštivanju osnovnih principa mogu se javiti i ako su zadovoljeni zahtjevi iz tačaka Z340.7. i Z340.8.
- 340.10. P2. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji spadaju:
- obavještanje višeg rukovodstva društva ili osoba nadležnih za upravljanje klijentom o ponudi;
 - mijenjanje ili raskidanje poslovnog odnosa sa klijentom.

Poticaji bez namjere da se neprimjerenom utiče na postupanje druge osobe

- 340.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu dati u konceptualnom okviru odnose se na situacije kada profesionalni računovođa zaključi da ne postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjerenom utiče na postupanje osobe koja prima poticaj ili drugog pojedinca.

- 340.11. P2. Ukoliko je takav poticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori biti će na prihvatljivom nivou.
- 340.11. P3. Primjeri okolnosti kada nuđenje ili prihvaćanje takvog poticaja može stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje druge osobe uključuju:
- prijetnje proistekle iz ličnih interesa:
 - strana zainteresirana da stekne klijenta je ponudila da ugosti profesionalnog računovođu koji klijentu pruža usluge u vezi sa korporativnim financiranjem;
 - prijetnje po osnovu zblizavanja:
 - profesionalni računovođa redovno vodi postojećeg ili mogućeg budućeg klijenta na sportske događaje; .
 - prijetnje proistekle iz zastrašivanja:
 - profesionalni računovođa prihvata od klijenta vid reprezentacije koji bi se zbog njegove prirode mogao protumačiti kao neprimjeren ukoliko bi bio javno obznanjen.
- 340.11. P4. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvatanja takvog poticaja su jednaki faktorima iz tačke 340.9. P3. koji se odnose na utvrđivanje postojanja namjere.
- 340.11. P5. U primjere radnji kojima bi se mogle otkloniti prijetnje koje je prouzrokovalo davanje ili prihvatanje takvog poticaja spadaju:
- odbijanje, odnosno nenuđenje poticaja;
 - prenošenje odgovornosti za pružanje svih profesionalnih usluga klijentu na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom utjecaju kod pružanja tih usluga ili viđena kao takva.
- 340.11. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja prijetnji proisteklih iz nuđenja ili primanja takvih poticaja su:
- transparentno obavještanje višeg rukovodstva društva ili klijenta o nuđenju ili prihvaćanju podsticaja;
 - evidentiranje poticaja u registar koji prati više rukovodstvo društva ili druga osoba nadležna za poštivanje etičkih normi u okviru društva, odnosno koji vodi klijent;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji na bilo koji drugi način ne učestvuje u pružanju date profesionalne usluge da

provjeri sve poslove koje je profesionalni računovođa izvršio ili odluke koje je donio u odnosu na klijenta od kog je prihvatio poticaj;

- doniranje poticaja u dobrotvorne svrhe i odgovarajuće objavljivanje te donacije, primjera radi, članu višeg rukovodstva društva ili osobi koja je ponudila poticaj;
- vršenje nadoknade troškova poticaja, na primjer ugošćavanja čiji je računovođa bio korisnik;
- vraćanje poticaja, kao što je poklon, u što skorijem roku od trenutka njegovog prijema.

Članovi najuže ili uže porodice

Z340.12. Profesionalni računovođa je dužan voditi računa o mogućim prijetnjama po svoje poštivanje osnovnih principa nastalim kao rezultat nuđenja poticaja:

- (a) od člana najuže ili uže porodice računovođe postojećem ili mogućem klijentu računovođe; ili
- (b) od postojećeg ili mogućeg klijenta računovođe članu najuže ili uže porodice računovođe.

Z340.13. U slučajevima kada profesionalni računovođa dođe do saznanja da je član njegove najuže ili uže porodice ponudio, odnosno da mu je ponuđen poticaj i zaključi da je to napravljeno sa namjerom da se neprimjereno utiče na postupanje računovođe ili njegovog postojećeg ili mogućeg klijenta, odnosno procijeni da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno došla do istog zaključka, dužan je savjetovati članu svoje najuže ili uže porodice da ne prihvati ili ponudi dati podsticaj.

340.13. P1. Faktori iz tačke 340.9. P3. su relevantni za utvrđivanje da li postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje profesionalnog računovođe ili njegovog postojećeg ili mogućeg klijenta. Pored toga, bitan faktor su i priroda, odnosno bliskost odnosa između:

- (a) računovođe i člana njegove najuže ili uže porodice;
- (b) člana najuže ili uže porodice računovođe i postojećeg ili mogućeg klijenta; i
- (c) računovođe i postojećeg ili mogućeg klijenta.

Na primjer, ukoliko klijent za kog računovođa vrši procjenu vrijednosti poslovanja za potrebe moguće prodaje bračnom partneru

tog računovođe ponudi radno mjesto mimo redovnog postupka zapošljavanja to može ukazivati na postojanje namjere.

- 340.13. P2. Materijali za primjenu iz tačke 340.10. P2. su relevantni i kod oslovljavanja prijetnji koje bi se mogle javiti u uslovima kada postoji stvarna ili percipirana namjera da se neprimjereno utiče na postupanje profesionalnog računovođe ili postojećeg, odnosno mogućeg klijenta čak i ako član najuže ili uže porodice posluša savjet dat u skladu sa tačkom Z340.13.

Primjena konceptualnog okvira

- 340.14. P1. Kada profesionalni računovođa dođe do spoznaje o nuđenju poticaja u okolnostima opisanim u tački Z340.12., prijetnje poštivanju osnovnih principa mogle bi nastati ako:

- (a) član najuže ili uže porodice računovođe ponudi ili prihvati poticaj usprkos savjetu računovođe danom u skladu sa tačkom Z340.13. da to ne čini; ili
- (b) računovođa nema razloga da vjeruje u postojanje stvarne ili percipirane namjere da se neprimjereno utiče na njegovo ili na postupanje postojećeg ili mogućeg klijenta.

- 340.14. P2. Materijali za primjenu dati u tačkama od 340.11. P1. do 340.11. P6. su namijenjeni za prepoznavanje, procjenjivanje i oslovljavanje takvih prijetnji. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnji u ovakvim okolnostima uključuju i prirodu, odnosno blizinu odnosa uređenih tačkom 340.13. P1.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir

- 340.15. P1. Ukoliko se profesionalni računovođa susretne ili dođe do saznanja o poticajima koji bi mogli dovesti do neusklađenosti ili sumnje u neusklađenost klijenta ili osoba koje rade za ili postupaju po uputama klijenta sa normama i propisima, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 360.
- 340.15. P2. Ukoliko klijent usluga revizije ponudi poklone ili da ugosti društvo, društvo iz mreže ili člana tima za reviziju, primjenjuju se zahtjev i materijali iz odjeljka 420.
- 340.15. P3. Ukoliko klijent usluga izražavanja uvjerenja ponudi poklone ili da ugosti društvo ili člana tima za izražavanje uvjerenja, primjenjuju se zahtjev i materijali iz odjeljka 906.

ODJELJAK 350.**ČUVANJE IMOVINE KLIJENTA****Uvod**

- 350.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 350.2. Držanje imovine klijenta stvara prijetnju proisteklu iz ličnih interesa i druge vrste prijetnji poštivanju principa profesionalnog ponašanja i objektivnosti. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Prije čuvanja**

- Z350.3.** Profesionalni računovođa preuzima čuvanje novca ili druge imovine klijenta samo onda kada mu to dopušta zakon i u skladu sa svim uvjetima pod kojima je to čuvanje dozvoljeno.
- Z350.4.** U sklopu postupka prihvaćanja klijenta i angažmana za usluge čuvanja novca ili imovine klijenta, profesionalni računovođa će:
- (a) ispitati porijeklo imovine; i
 - (b) sagledati zakonske i regulatorne obaveze.
- 350.4. P1. Ispitivanje porijekla imovine klijenta može pokazati da je nezakonito stečena, na primjer pranjem novca. U takvim situacijama, nastaje prijetnja i primjenjuju se odredbe odjeljka 360.

Poslije čuvanja

- Z350.5.** Profesionalni računovođa kom su povjereni novac ili imovina koja pripada drugima će:
- (a) poštovati sve norme i propise koji se odnose na držanje i računovodstveno postupanje s tom imovinom;
 - (b) držati takvu imovinu odvojeno od lične ili imovine društva;
 - (c) koristiti imovinu samo u svrhe za koje je namijenjena; i
 - (d) biti spreman da u svakom trenutku obračuna imovinu i sve prihode, dividende ili dobiti koje ona stvara svim osobama koje imaju pravo na takvo obračunavanje.

ODJELJAK 360.**REAGIRANJE U SLUČAJU NEUSKLAĐENOSTI SA
NORMAMA I PROPISIMA****Uvod**

- 360.1. Profesionalne računovođe su dužne postupati u skladu sa osnovnim principima i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje (zaštitili se).
- 360.2. Prijetnja poštivanju principa integriteta i profesionalnog ponašanja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja se javlja kada profesionalni računovođa dođe do spoznaje o neusklađenosti ili posumnja u neusklađenost sa normama i propisima.
- 360.3. Profesionalni računovođa bi se tokom pružanja profesionalnih usluga klijentu mogao susresti ili doći do saznanja o neusklađenosti, odnosno posumnjati u postojanje neusklađenosti sa normama i propisima. Svrha ovog odjeljka je da računovođi pruži određene smjernice za procjenjivanje implikacija predmetnog pitanja i opcija kako postupiti u odnosu na danu neusklađenost ili moguću neusklađenost sa:
- (a) normama i propisima za koje se u pravilu smatra da direktno utiču na određivanje značajnih iznosa i podatke koji se objavljuju u financijskim izvještajima klijenta; i
 - (b) drugim normama i propisima koji ne utiču direktno na određivanje iznosa i podatke koji se u objavljuju u financijskim izvještajima klijenta, ali čije poštivanje bi moglo biti od ključnog značaja za operativne aspekte njegovog poslovanja, mogućnost nastavka poslovanja, odnosno izbjegavanje značajnih kazni.

**Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na neusklađenost sa
normama i propisima**

- 360.4. Prihvatanje odgovornosti da djeluje u službi javnog interesa je prepoznatljiv znak računovodstvene profesije. Kod postupanja u slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) da ispoštuje osnovne principe integriteta i profesionalnog ponašanja;
 - (b) da putem upozoravanja rukovodstva ili, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje klijentom, nastoji:
 - (i) omogućiti tim osobama da korigiraju, otklone ili ublaže posljedice prepoznate ili moguće neusklađenosti; ili

- (ii) spriječiti neusklađenost u slučajevima kada do nje još nije došlo; i
- (c) da poduzme sve dalje radnje u skladu sa javnim interesom.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

360.5. P1. Neusklađenost sa normama i propisima (u daljem tekstu: neusklađenost) čini svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim normama ili propisima koje počine sljedeće strane:

- (a) klijent;
- (b) osobe nadležne za upravljanje klijentom;
- (c) rukovodstvo klijenta; ili
- (d) druge osobe koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama.

360.5. P2. Primjeri normi i propisa na koje se odnosi ovaj odjeljak uključuju one koji uređuju problematiku:

- prevara, korupcije, davanja i primanja mita;
- pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene činjenjem krivičnih djela;
- tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
- bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
- zaštite podataka;
- obračunavanja i izmirivanja poreskih i obaveza po osnovu mirovinskog osiguranja;
- zaštite životne sredine;
- javnog zdravstva i sigurnosti.

360.5. P3. Neusklađenost može dovesti do novčanih kazni, sudskih sporova ili drugih posljedica po klijenta koje se mogu značajno odraziti na njegove financijske izvještaje. Bitno je i to da takva neusklađenost može imati implikacije i po javni interes u smislu mogućnosti nanošenja značajne štete ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Za potrebe ovog odjeljka, djelo kojim se pričinjava značajna šteta je ono djelo koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica po bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih dijela uključuju činjenje prevare koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagača, te povrede propisa u oblasti zaštite životne sredine kojima se ugrožava zdravlje i sigurnost zaposlenika ili drugih građana.

Z360.6. U nekim jurisdikcijama postoje pravne ili regulatorne odredbe koje uređuju način na koji bi profesionalne računovođe trebale oslovljavati neusklađenost ili moguću neusklađenost, a koje se mogu razlikovati, odnosno biti opsežnije od onoga što je predviđeno ovim odjeljkom. Kada se susretne sa takvom neusklađenošću ili mogućom neusklađenošću, računovođa je dužan steći razumijevanje tih pravnih ili regulatornih odredbi i postupiti u skladu s njima, uključujući:

- (a) svaki zahtjev da predmetno pitanje prijavi nadležnim organima; i
- (b) svaku zabranu da upozori klijenta.

360.6. P1. Zabrana obavještanja klijenta može proizaći, na primjer, iz pravnih propisa o sprječavanju pranja novca.

360.7. P1. Ovaj odjeljak je primjenjiv bez obzira o kojoj vrsti klijenta je riječ, uključujući i to da li je riječ o subjektu od javnog interesa ili ne.

360.7. P2. Profesionalni računovođa koji se susretne ili stekne saznanje o pitanjima koja su očito bez značaja nije dužan u odnosu na njih postupati u skladu sa ovim odjeljkom. To da li je neko pitanje očito bez značaja utvrđuje se na osnovu njihove prirode i efekata, financijske i druge vrste po klijenta, njegove dionike ili širu javnost.

360.7. P3. Ovaj odjeljak ne obrađuje:

- (a) lične prijestupe koji nisu u vezi sa poslovnom djelatnošću klijenta; i
- (b) neusklađenost koju uzrokuju strane koje nisu strane utvrđene točkom 350.5. P1. To uključuje, na primjer, okolnosti kada je klijent angažirao profesionalnog računovođu da izvrši dubinsku provjeru treće strane a postupanje te treće strane nije u skladu ili postoji sumnja da nije u skladu sa normama i propisima.

Ovaj odjeljak ipak može pomoći profesionalnim računovođama kod odlučivanja kako postupiti u navedenim situacijama.

Odgovornosti rukovodstva i osoba nadležnih za upravljanje

360.8. P1. Rukovodstvo klijenta, uz nadzor osoba nadležnih za upravljanje, dužno je osigurati da se poslovanje vrši u skladu sa normama i propisima. Rukovodstvo i osobe nadležne za upravljanje također su dužni prepoznati i osloviti svaku neusklađenost koju počinu:

- (a) klijent;
- (b) osoba nadležna za upravljanje subjektom;

- (c) član rukovodstva; ili
- (d) druge osobe koje rade za klijenta ili postupaju prema njegovim uputama.

Odgovornosti svih profesionalnih računovođa

Z360.9. U slučajevima kada profesionalni računovođa dođe do saznanja o pitanju na koje se odnosi ovaj odjeljak, korake koje odjeljak nalaže dužan je poduzeti pravovremeno. U funkciji pravovremenog poduzimanja koraka, računovođa će voditi računa o prirodi predmetnog pitanja i štete koja može biti počinjena po interese subjekta, ulagača, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

Revizije financijskih izvještaja

Stjecanje razumijevanja o predmetnom pitanju

Z360.10. Ako profesionalni računovođa angažiran da provede reviziju financijskih izvještaja dođe do saznanja o slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti steći će razumijevanje predmetnog pitanja, uključujući prirodu počinjene ili moguće neusklađenosti i okolnosti pod kojima se desila, odnosno može da se desi.

360.10. P1. Profesionalni računovođa do saznanja o postojanju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti može doći tokom izvršenja angažmana ili posredstvom informacija od drugih strana.

360.10. P2. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalno rasuđivanje i stručnost, ali ne i da posjeduje nivo poznavanja zakona i propisa veći od onog koji je potreban za provođenje datog angažmana. Odluku o tome da li djelo predstavlja neusklađenost u konačnici donosi sud ili drugi nadležni organ.

360.10. P3. Zavisno od prirode i značaja predmetnog pitanja, profesionalni računovođa se može, na povjerljivim osnovama, posavjetovati sa drugim osobama u društvu ili društvu iz mreže, predstavnicima profesionalnog tijela, odnosno pravnim savjetnicima.

Z360.11. Ako profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka neusklađenosti, on će o tom pitanju razgovarati sa ogovarajućim nivoom rukovodstva ili, gdje je primjereno, osobama nadležnim za upravljanje.

360.11. P1. Svrha navedenog razgovora je da pomogne računovođino razumijevanje činjenica i okolnosti koje se odnose na predmetno pitanje i njegovih mogućih posljedica. Razgovor također može potaći rukovodstvo ili osobe nadležne za upravljanje da pitanje dalje istraže.

360.11. P2. Određivanje nivoa rukovodstva sa kojim treba razgovarati o predmetnom pitanju je stvar profesionalnog rasuđivanja. Relevantni faktori koje treba uzeti u razmatranje uključuju:

- prirodu i okolnosti predmetnog pitanja;
- pojedince za koje se zna da su, odnosno da bi mogli biti umiješani u predmetno pitanje;
- vjerojatnoću postojanja dosluha;
- moguće posljedice predmetnog pitanja;
- da li je taj nivo rukovodstva sposoban da provede istragu i poduzme odgovarajuće radnje u odnosu na predmetno pitanje.

360.11. P3. Odgovarajući nivo rukovodstva je u pravilu najmanje jedan nivo iznad osobe ili osoba koje su umiješane ili bi mogle biti umiješane u predmetno pitanje. U kontekstu grupe, odgovarajući nivo bi moglo biti rukovodstvo subjekta koji ima kontrolu nad klijentom.

360.11. P4. Profesionalni računovođa također može razmotriti mogućnost da o predmetu razgovara sa internim revizorima, kada je to primjereno.

Z360.12. Ukoliko profesionalni računovođa smatra da je rukovodstvo umiješano u neusklađenost ili moguću neusklađenost, on će o pitanju razgovarati sa osobama nadležnim za upravljanje.

Rješavanje predmetnog pitanja - Zaštita

Z360.13. Tokom razgovora o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti sa rukovodstvom i, kada je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, profesionalni računovođa će im savjetovati da, ukoliko to već nisu učinili, poduzmu odgovarajuće i pravovremene mjere kako bi:

- (a) korigirali, otklonili ili ublažili posljedice neusklađenosti;
- (b) spriječili neusklađenost kada do nje još nije došlo; ili
- (c) obavijestili nadležne organe o predmetnom pitanju onda kad to nalažu zakon, drugi propis ili javni interes.

Z360.14. Profesionalni računovođa će razmotriti da li rukovodstvo i osobe nadležne za upravljanje razumiju svoje pravne i regulatorne obaveze u odnosu na datu neusklađenost, odnosno moguću neusklađenost.

360.14. P1. Ako rukovodstvo i osobe nadležne za upravljanje ne razumiju svoje pravne i regulatorne obaveze u odnosu na predmetno pitanje, profesionalni računovođa im može sugerirati da konsultiraju

odgovarajuće izvore informacija ili preporučiti da potraže pravni savjet.

Z360.15. Profesionalni računovođa će postupiti u skladu sa važećim:

- (a) zakonima i propisima, uključujući pravne i druge odredbe koje uređuju prijavljivanje neusklađenosti ili moguće neusklađenosti nadležnim organima;
- (b) zahtjevima utvrđenim revizijskim standardima, uključujući zahtjeve koji se odnose na:
 - prepoznavanje neusklađenosti i postupanje u slučaju neusklađenosti, uključujući prevare;
 - komunikaciju sa osobama nadležnim za upravljanje;
 - razmatranje implikacija neusklađenosti ili moguće neusklađenosti po izvještaj revizora.

360.15. P1. Određeni zakoni i propisi mogu nalagati i rok za prijavljivanje neusklađenosti ili moguće neusklađenosti nadležnim organima.

Komunikacija u odnosu na grupe

Z360.16. Profesionalni računovođa koji u bilo kojoj od sljedeće dvije situacije stekne saznanje o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti u vezi sa komponentom grupe dužan je o pitanju obavijestiti partnera u radnom timu koji je angažirala grupa, osim ako nije zabranjeno zakonom ili drugim propisom:

- (a) računovođu je, za potrebe revizije financijskih izvještaja grupe, radni tim koji je angažirala grupa zamolio da radi na financijskim podacima u vezi sa datom komponentom grupe; ili
- (b) računovođa je angažiran da provede reviziju financijskih izvještaja date komponente za potrebe koje nisu revizija grupe kao što je, na primjer, zakonska revizija.

Sva komunikacija sa partnerom u radnom timu koji je angažirala grupa vrši se u dodatku postupanju u odnosu na predmetno pitanje na način predviđen odredbama ovog odjeljka.

360.16. P1. Svrha navedene komunikacije je da se partneru u radnom timu koji je angažirala grupa omogući da se informira o predmetnom pitanju i utvrdi, u kontekstu revizije grupe, da li ga je potrebno razriješiti i ako jeste kako to napraviti u skladu sa odredbama ovog odjeljka. Zahtjev za komunikacijom iz tačke Z360.16. važi bez obzira na to da li partner u radnom timu koji je angažirala grupa i profesionalni računovođa dolaze iz istog društva, odnosno mreže ili ne.

Z360.17. Kada partner u radnom timu koji je angažirala grupa stekne saznanje o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti u toku revizije financijskih izvještaja grupe, dužan je razmotriti da li je to pitanje relevantno za jednu ili više komponenti:

- (a) čiji financijski podaci su predmet obrade u svrhu revizije financijskih izvještaja grupe; ili
- (b) čiji financijski izvještaji su predmet revizije za potrebe koje nisu revizija grupe kao što je, na primjer, zakonska revizija.

Opisano razmatranje se vrši u dodatku postupanju u odnosu na predmetno pitanje u kontekstu revizije grupe na način predviđen odredbama ovog odjeljka.

Z360.18. Ukoliko bi predmetna neusklađenost ili moguća neusklađenost mogla biti relevantna za jednu ili više komponenti iz tačke Z360.17 (a) i (b), partner u radnom timu koji je angažirala grupa će poduzeti korake kako bi osobe koje rade na datim komponentama obavijestio o njoj, osim ako nije zabranjeno zakonom ili drugim propisima. Ako je to potrebno, partner u radnom timu koji je angažirala grupa će osigurati da se provedu odgovarajuće provjere (kroz razgovor sa rukovodstvom ili na osnovu javnih podataka) da li su relevantna komponenta ili komponente iz tačke Z360.17. (b) predmet revizije i, ako jesu, u mjeri u kojoj je to praktično moguće, pokuša saznati ime nadležnog revizora.

360.18. P1. Putem ovakvog obavještavanja, osobe koje odgovaraju za rad na datim komponentama dobivaju informacije o predmetnom pitanju i mogu odlučiti da li ga je potrebno osloviti i ako jeste kako to napraviti u skladu sa odredbama ovog odjeljka. Zahtjev za obavještavanjem važi bez obzira na to da li partner u radnom timu koji je angažirala grupa i osobe koje rade na datim komponentama dolaze iz istog društva, odnosno mreže ili ne.

Utvrdjivanje potrebe za daljim mjerama

Z360.19. Profesionalni računovoda će procijeniti da li je reagiranje rukovodstva i, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće.

360.19. P1. Faktori koje treba uzeti u obzir kod procjene da li je reagiranje rukovodstva i, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće uključuju da li:

- je reagiranje bilo pravovremeno;
- je neusklađenost ili moguća neusklađenost adekvatno istražena;
- su poduzete ili se poduzimaju radnje na korigiranju, otklanjanju ili ublažavanju posljedica svake neusklađenosti.

- su poduzete ili se poduzimaju radnje na sprječavanju neusklađenosti u slučajevima kada do nje još nije došlo;
- su poduzeti ili se poduzimaju odgovarajući koraci kako bi se smanjio rizik od ponovne pojave neusklađenosti, poput dodatnih kontrola ili obučavanja zaposlenika;
- su, kada je to primjereno, o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti obaviješteni nadležni organi i, ako jesu, da li izgleda da su im date zadovoljavajuće informacije.

Z360.20. Zavisno od reagiranja rukovodstva i, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje, profesionalni računovođa će utvrditi da li je u javnom interesu potrebno poduzeti dalje mjere.

360.20. P1. Utvrđivanje potrebe za daljim mjerama, te njihove vrste i obima, zavisiti će od različitih faktora, uključujući:

- pravni i regulatorni okvir;
- hitnost situacije;
- prisustvo predmetnog pitanja u različitim segmentima rada klijenta;
- da li profesionalni računovođa i dalje vjeruje u integritet rukovodstva i, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje;
- vjerojatnoću da bi se neusklađenost ili moguća neusklađenost mogla ponoviti;
- postojanje kredibilnih dokaza da je načinjena značajna stvarna ili potencijalna šteta po interese subjekta, ulagača, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

360.20. P2. Primjeri okolnosti na osnovu kojih bi profesionalni računovođa mogao izgubiti povjerenje u integritet rukovodstva i, kada je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje uključuju situacije kada:

- računovođa sumnja ili je u posjedu dokaza o njihovoj umiješanosti ili namjeri miješanja u bilo kakvu neusklađenost.
- računovođa ima saznanje da su date osobe bile upoznate sa takvom neusklađenošću i nisu, protivno zahtjevima zakona i drugih propisa, prijavili ili odobrili prijavljivanje predmetnog pitanja nadležnim organima u razumnom roku.

Z360.21. Kod utvrđivanja potrebe za daljim mjerama, te njihove vrste i obima, profesionalni računovođa će se voditi svojim profesionalnim rasuđivanjem i uzimati u obzir to da li bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je računovođa postupio ispravno u službi javnog interesa.

- 360.21. P1. Dalje mjere koje bi mogao poduzeti profesionalni računovođa mogu podrazumijevati:
- obavještanje nadležnih organa o predmetnom pitanju, čak i kada ne postoji pravna ili regulatorna obaveza da to učini;
 - otkazivanje angažmana i raskidanje profesionalnog odnosa, kada mu to dopuštaju zakon i drugi propisi.
- 360.21. P2. Otkazivanje angažmana i raskid profesionalnog odnosa nije zamjena za poduzimanje drugih mjera koje bi mogle biti potrebne za ostvarenje ciljeva profesionalnog računovođe u skladu s ovim odjeljkom. U nekim jurisdikcijama, međutim, profesionalnom računovođi mogu biti na raspolaganju samo ograničene dalje mjere. U takvim okolnostima, otkazivanje angažmana može biti jedina opcija.
- Z360.22.** Kada profesionalni računovođa raskine profesionalni odnos u skladu sa tačkama Z360.20. i 360.21. P1., on će, na zahtjev računovođe koji je predložen kao njegova zamjena podnesen u skladu sa tačkom Z320.8., tom računovođi dati sve relevantne činjenice i druge informacije u vezi sa utvrđenom ili mogućom neusklađenošću. Prethodni računovođa će postupiti kako je ovdje opisano čak i u okolnostima iz tačke Z320.8. (b) kada klijent ne da ili odbije dati svoje dopuštenje prethodnom računovođi da o njegovim poslovima razgovara sa predloženim budućim računovođom, osim ako to ne zabranjuje zakon ili drugi propis.
- 360.22. P1. Činjenice i druge informacije koje je potrebno osigurati su one kojih, po mišljenju prethodnog računovođe, predloženi budući profesionalni računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome da li prihvatiti angažman za provođenje revizije. Pitanje komunikacije od strane predloženih računovođa uređeno je odjeljkom 320.
- Z360.23.** Ako predloženi računovođa ne može da komunicira sa prethodnim računovođom, poduzeti će sve druge razumne korake da dobije informacije o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja.
- 360.23. P1. Drugi načini da se dođe do informacija o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja podrazumijevaju traženje informacija od trećih strana ili provjeru podataka rukovodstva, odnosno osoba nadležnih za upravljanje.
- 360.24. P1. S obzirom da razmatranje pitanja može iziskivati složenu analizu i rasuđivanje, profesionalni računovođa može razmotriti mogućnost:
- internih konsultacija.
 - traženja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije određenog postupanja;
 - savjetovanja, na povjerljivim osnovama, sa regulatornim ili profesionalnim tijelom.

Odlučivanje da li o predmetnom pitanju obavijestiti nadležne organe

- 360.25. P1. Obavješćavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju nije moguće ukoliko je suprotno zakonu ili drugim propisima. U svim ostalim slučajevima, svrha obavješćavanja nadležnih organa je da se tim organima omogući da dovedu do provođenja istrage o predmetnom pitanju i poduzimanja mjera u službi javnog interesa.
- 360.25. P2. Odlučivanje da li obavijestiti nadležne organe ili ne naročito zavisi od vrste i obima počinjene ili štete koju bi predmetno pitanje moglo načiniti investitorima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Primjera radi, profesionalni računovođa može odlučiti da obavješćavanje nadležnih organa o predmetnom pitanju predstavlja ispravno postupanje u slučajevima kada:
- je subjekt uključen u davanje/primanje mita (na primjer, davanje mita predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela u funkciji dobivanja velikih ugovora);
 - subjekt podliježe regulaciji i predmetno pitanje je dovoljno značajno da može ugroziti njegovu dozvolu za rad;
 - subjekt kotira na burzi vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi se moglo negativno odraziti na njegovo pravično i uredno trgovanje vrijednosnim papirima ili predstavljati sistemski rizik za financijska tržišta;
 - postoji vjerojatnoća da će subjekt prodati proizvode štetne po zdravlje i sigurnost ljudi;
 - subjekt svojim klijentima predlaže shemu kako utajiti poreze.
- 360.25. P3. Odlučivanje da li obavijestiti nadležne organe također će zavisiti i od vanjskih faktora poput toga:
- da li postoji odgovarajući organ kome je moguće prijaviti saznanja ove vrste i koji bi mogao dovesti do provođenja istrage i poduzimanja mjera u odnosu na predmetno pitanje. To koja ustanova predstavlja nadležni organ zavisti će od prirode predmetnog pitanja. Na primjer, ukoliko je riječ o predstavljanju lažnih podataka u financijskim izvještajima, taj organ će biti regulator za vrijednosne papire, dok će u slučaju povrede zakona i drugih propisa o zaštiti životne sredine to biti agencija za zaštitu životne sredine;
 - da li zakoni i drugi propisi nude pouzdanu i kredibilnu zaštitu od upravne, krivične ili profesionalne odgovornosti, odnosno od odmazde, kao što je zaštita predviđena zakonima ili propisima o zviždačima;
 - da li postoji trenutna ili moguća prijetnja po fizičku sigurnost profesionalnog računovođe ili drugih pojedinaca.

Z360.26. Ako profesionalni računovođa utvrdi da obavještanje nadležnih organa o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti predstavlja ispravno postupanje u datim okolnostima, ono je dopušteno u skladu sa tačkom Z114.1. (d) Kodeksa. Pri obavještanju nadležnih organa, profesionalni računovođa će postupati u dobroj namjeri i oprezno dajući izjave i iznoseći tvrdnje. Računovođa će razmotriti i da li je primjereno da unaprijed obavijesti klijenta o svojim namjerama da otkrije informacije o predmetnom pitanju.

Neizbježne povrede zakona ili drugih propisa

Z360.27. U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa može doći do saznanja o trenutnom ili planiranom postupanju za koje ima razloga vjerovati da će neizbježno predstavljati povredu zakona ili drugih propisa koja će nanijeti značajnu štetu ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Po razmatranju da li je o predmetnom pitanju primjereno razgovarati sa rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje subjektom, računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje i utvrditi da li da smjesta obavijesti nadležne organe kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve neizbježne povrede zakona ili propisa. Takvo obavještanje je dopušteno u skladu sa tačkom Z114.1. (d) Kodeksa.

Dokumentiranje

Z360.28. U vezi sa utvrđenim ili mogućim činjenjem neusklađenosti koja spada u djelokrug ovog odjeljka, profesionalni računovođa će dokumentirati i:

- na koji način su rukovodstvo i, kada je to primjereno, osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- postupanje koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke, uz uvažavanje testa razumne i informirane treće strane;
- u kojoj mjeri je profesionalni računovođa zadovoljan time da je ispunio svoju dužnost u skladu sa tačkom Z360.20.

360.28. P1. Navedeno dokumentiranje se vrši u dodatku zadovoljavanju zahtjeva primjenjivih revizijskih standarda u pogledu dokumentacije. MRevS-i, na primjer, nalažu profesionalnom računovođi koji provodi reviziju financijskih izvještaja da:

- izradi dokumentaciju koja je dovoljna za razumijevanje značajnih pitanja proizašlih iz revizije, donesenih zaključaka i značajnih profesionalnih prosudbi na kojima se zasnivaju ti zaključci;

- dokumentira razgovore o bitnim pitanjima sa rukovodstvom, osobama nadležnim za upravljanje i drugim stranama, uključujući prirodu bitnih pitanja o kojima je bilo riječi i kada i s kim točno je obavljen razgovor; i
- dokumentira utvrđenu ili moguću neusklađenost i ishod razgovora sa rukovodstvom i, kada je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama izvan subjekta.

Profesionalne usluge koje nisu revizija financijskih izvještaja

Sticanje razumijevanja predmetnog pitanja i njegovo rješavanje zajedno sa rukovodstvom i osobama nadležnim za upravljanje

Z360.29. Ako profesionalni računovođa angažiran da pruži profesionalnu uslugu koja nije revizija financijskih izvještaja dođe do saznanja o slučaju neusklađenosti ili moguće neusklađenosti, nastojati će steći razumijevanje predmetnog pitanja, uključujući prirodu počinjenog djela i okolnosti pod kojima se ono desilo, odnosno može da se desi.

360.29. P1. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalno rasuđivanje i stručnost, ali ne i da posjeduje nivo poznavanja zakona i propisa veći od onog koji je potreban za pružanje usluga u okviru datog angažmana. Odluku o tome da li djelo predstavlja neusklađenost u konačnici donosi sud ili drugi nadležni organ.

360.29. P2. Zavisno od prirode i značaja predmetnog pitanja, profesionalni računovođa se može, na povjerljivim osnovama, posavjetovati sa drugim osobama u okviru društva, društva iz iste mreže ili sa predstavnicima profesionalnog tijela, odnosno pravnim savjetnicima.

Z360.30. Ako profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka neusklađenosti, on će o tom pitanju razgovarati s odgovarajućim nivoom rukovodstva i, ako profesionalni računovođa ima pristup istima i kada je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje.

360.30. P1. Takav razgovor pomaže pojasniti računovođino razumijevanje činjenica i okolnosti koje se odnose na predmetno pitanje i njegovih mogućih posljedica. Razgovor također može potaći rukovodstvo ili osobe nadležne za upravljanje da pitanje dalje istraže.

360.30.P2. Određivanje nivoa rukovodstva sa kojim treba razgovarati o predmetnom pitanju je stvar profesionalnog rasuđivanja. Relevantni faktori koje treba uzeti u razmatranje uključuju:

- prirodu i okolnosti predmetnog pitanja;
- pojedince za koje zna da su, odnosno da bi mogli biti umiješani u predmetno pitanje;
- vjerojatnoću postojanja dosluha;
- moguće posljedice predmetnog pitanja;
- da li je taj nivo rukovodstva sposoban da provede istragu i poduzme odgovarajuće radnje u odnosu na predmetno pitanje.

Obavještavanje vanjskog revizora subjekta o predmetnom pitanju

Z360.31. Ako profesionalni računovođa pruža usluge koje nisu usluge revizije za:

- (a) klijenta kod kojeg društvo računovođe vrši reviziju; ili
- (b) za komponentu takvog klijenta,

dužan je obavijestiti druge osobe unutar društva o predmetnoj neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti, osim ako nije zabranjeno zakonom ili drugim propisom. To obavještavanje se vrši u skladu sa protokolima i postupcima društva ili se, kada nema takvih protokola i postupaka, obavještava direktno partner na angažmanu revizije.

Z360.32. Ako profesionalni računovođa pruža usluge koje nisu usluge revizije za:

- (a) klijenta kod kog društvo iz iste mreže vrši reviziju; ili
- (b) komponentu takvog klijenta,

razmotriti će da li da to društvo iz mreže obavijesti o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti. Takvo obavještavanje se vrši u skladu sa protokolima i postupcima mreže ili se, kada nema tih protokola i postupaka, obavještava direktno partner na angažmanu revizije.

Z360.33. Ako profesionalni računovođa pruža usluge koje nisu usluge revizije za klijenta koji nije:

- (a) klijent kod kog društvo računovođe ili društvo iz iste mreže vrši reviziju; ili
- (b) komponenta klijenta kod kog društvo računovođe ili društvo iz iste mreže vrši reviziju,

razmotriti će da li da o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti obavijesti društvo koje vrši vanjsku reviziju klijenta, ako ono postoji.

Faktori koje treba uzeti u razmatranje

360.34. P1. Faktori koje treba uzeti u razmatranje kod odlučivanja da li izvršiti obavještavanje u skladu sa tačkama od Z360.31. do Z360.33 su:

- da li bi to bilo suprotno zakonu ili drugom propisu;

- da li postoje ograničenja u pogledu takvog obavještanja koja je izrekla regulatorna agencija, odnosno tužilac u tekućoj istrazi neusklađenosti ili moguće neusklađenosti;
- da li je svrha angažmana da se istraži moguća neusklađenost u okviru subjekta kako bi mogao poduzeti odgovarajuće radnje u odnosu na nju;
- da li su rukovodstvo ili osobe nadležne za upravljanje već obavijestili vanjskog revizora subjekta o predmetnom pitanju;
- moguće materijalne vrijednosti predmetnog pitanja za reviziju financijskih izvještaja klijenta ili, kada je riječ o pitanju koje se odnosi na komponentu grupe, njegove moguće materijalne vrijednosti za reviziju financijskih izvještaja grupe.

Svrha obavještanja

360.35. P1. Svrha obavještanja u bilo kojoj od situacija predviđenih točkama od Z360.31. do Z360.33. je da partner angažiran za provođenje revizije dobije informacije o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti i da može odlučiti da li i na koji način je potrebno riješiti tu neusklađenost (zaštititi se) u skladu sa odredbama ovog odjeljka.

Razmatranje potrebe za daljim mjerama

Z360.36. Profesionalni računovođa će razmotriti i to da li je u javnom interesu potrebno poduzeti dalje mjere.

360.36. P1. Utvrđivanje potrebe za daljim mjerama, te njihove vrste i obima, ovisiti će od faktora kao što su:

- pravni i regulatorni okvir;
- primjerenost i pravovremenost reagiranja rukovodstva i, kada je primjereno, osoba nadležnih za upravljanje;
- hitnosti situacije;
- umiješanost rukovodstva ili osoba nadležnih za upravljanje u predmetno pitanje;
- vjerojatnoća nanošenja značajne štete po interese klijenta, ulagača, vjerovnika, zaposlenika i šire javnosti.

360.36. P2. Dalje mjere koje može poduzeti profesionalni računovođa mogu biti:

- obavještanje nadležnih organa o predmetnom pitanju, čak i kada ne postoji pravna ili regulatorna obaveza da to učini;

- otkazivanje angažmana i raskidanje profesionalnog odnosa, kada mu to dopuštaju zakon i drugi propisi.

360.36. P3. Relevantni faktori koje treba uzeti u obzir kod razmatranja da li obavijestiti nadležne organe uključuju:

- da li bi takvo postupanje bilo suprotno zakonu ili drugom propisu;
- da li postoje ograničenja u pogledu takvog obavještanja koja je izrekla regulatorna agencija, odnosno tužilac u tekućoj istrazi neusklađenosti ili moguće neusklađenosti;
- da li je svrha angažmana da se istraži moguća neusklađenost u okviru subjekta kako bi mogao poduzeti odgovarajuće radnje u odnosu na nj.

Z360.37. Ako profesionalni računovođa utvrdi da obavještanje nadležnih organa o neusklađenosti ili mogućoj neusklađenosti predstavlja ispravno postupanje u datim okolnostima, ono je dopušteno u skladu sa tačkom Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještanja nadležnih organa, računovođa će postupati u dobroj namjeri i oprezno dajući izjave i iznoseći tvrdnje. Računovođa će razmotriti i da li je primjereno da unaprijed obavijesti klijenta o svojim namjerama da otkrije informacije o predmetnom pitanju.

Neizbježne povrede zakona ili drugih propisa

Z360.38. U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa može doći do saznanja o trenutnom ili planiranom postupanju za koje ima razloga vjerovati da će neizbježno predstavljati povredu zakona ili drugih propisa koja će nanijeti značajnu štetu ulagačima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Po razmatranju da li je o predmetnom pitanju primjereno razgovarati sa rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje subjektom, računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje i utvrditi da li da smjesta obavijesti nadležne organe kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve neizbježne povrede zakona ili propisa. Takvo obavještanje je dopušteno u skladu sa tačkom Z114.1. (d) Kodeksa.

Traženje savjeta

360.39. P1. Profesionalni računovođa ima pravo razmotriti mogućnost:

- internih konsultacija;
- traženja pravnog savjeta kako bi razumio profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određene vrste mjera;
- savjetovanja, na povjerljivim osnovama, sa regulatornim ili profesionalnim tijelom.

Dokumentiranje

360.40. P1. Profesionalni računovođa se ohrabruje da u odnosu na utvrđenu ili neusklađenost iz djelokruga ovog odjeljka na koju sumnja dokumentira sljedeće:

- predmetno pitanje;
- ishod razgovora sa rukovodstvom i, kada je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su rukovodstvo i, kada je to primjereno, osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- postupanje koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa zadovoljan tim da je ispunio svoju dužnost u skladu sa tačkom Z360.36.

**DIO 4A. – NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD
 ANGAŽMANA ZA PROVOĐENJE REVIZIJE
 I UVIDA**

stranica

Odjeljak 400.	Primjena konceptualnog okvira na nezavisnost/neovisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida	118
Odjeljak 410.	Naknade.....	132
Odjeljak 411.	Politike ocjene učinka i nagrađivanja.....	136
Odjeljak 420.	Pokloni i reprezentacija	137
Odjeljak 430.	Tekući ili izgledni sudski sporovi.....	138
Odjeljak 510.	Financijski interesi	139
Odjeljak 511.	Zajmovi i garancije.....	144
Odjeljak 520.	Poslovni odnosi	146
Odjeljak 521.	Porodični i lični odnosi	148
Odjeljak 522.	Nedavni rad za klijenta usluga revizije.....	151
Odjeljak 523.	Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga revizije	153
Odjeljak 524.	Radni odnos u klijentu usluga revizije	154
Odjeljak 525.	Privremeno raspoređivanje kadrova	158
Odjeljak 540.	Dugotrajna povezanost kadrova (uključujući rotiranje partnera) s klijentom usluga revizije	159
Odjeljak 600.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije.....	165
Pododjeljak 601.	– Računovodstvene i knjigovodstvene usluge	170
Pododjeljak 602.	– Administrativne usluge.....	173
Pododjeljak 603.	– Usluge procjene vrijednosti	173
Pododjeljak 604.	– Usluge u oblasti oporezivanja.....	175
Pododjeljak 605.	– Usluge unutrašnje revizije	181
Pododjeljak 606.	– Usluge u vezi sa informatičkim sistemima	184
Pododjeljak 607.	– Usluge podrške u sudskim sporovima	186
Pododjeljak 608.	– Pravne usluge	187

Pododjeljak 609. – Usluge zapošljavanja.....	189
Pododjeljak 610. – Usluge u oblasti korporativnog financiranja	191
Odjeljak 800. Izveštaji o financijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani za provođenje revizije i uvida)	193

**MEĐUNARODNI STANDARDI
NEZAVISNOSTI/NEOVISNOSTI
(DIJELOVI 4A. I 4B.)**

**DIO 4A. – NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD
ANGAŽMANA ZA PROVOĐENJE REVIZIJE
I UVIDA**

ODJELJAK 400.

**PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA
NEZAVISNOST/NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA ZA
PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA**

Uvod

Opće odredbe

- 400.1. Javni interes i Kodeks iziskuju da profesionalne računovođe u javnoj praksi budu nezavisne/neovisne kada izvršavaju angažmane za provođenje revizije i uvida.
- 400.2. Ovaj dio se odnosi i na angažmane za provođenje revizije i na angažmane za vršenje uvida. Pojmovi 'revizija', 'tim za reviziju', 'angažman za provođenje revizije', 'klijent usluga revizije' i 'izvještaj o reviziji' odnose se u jednakom značenju i na uvid, tim za uvid, angažman uvida, klijenta usluga uvida, te izvještaj o izvršenom uvidu.
- 400.3. U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 400.4. MSKK 1. nalaže društvu da uspostavi politike i postupke koji će mu pružiti razumna uvjerenja da društvo, njegovi kadrovi i, kada je primjenjivo, druge strane koje podliježu zahtjevima u pogledu nezavisnosti (uključujući kadrove društva iz iste mreže) ostaju nezavisni gdje kod to iziskuju relevantni etički zahtjevi. MRevS-i i MSU-ovi uređuju odgovornosti partnera i timova na nivou angažmana za provođenje revizije, odnosno vršenja uvida. Raspodjela odgovornosti unutar društva zavisiti će od njegove veličine, strukture i organizacije. Dosta odredbi ovog dijela ne propisuju konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg pozivanja. Društva odgovornost za konkretnu radnju povjeravaju konkretnim pojedincima ili grupi pojedinaca (kao što je tim za reviziju), u skladu sa MSKK 1. Pored toga, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za poštivanje svih odredbi koje se odnose na njegove poslove, interese ili odnose.
- 400.5. Neovisnost/Nezavisnost je povezana sa osnovnim principima objektivnosti i integriteta i čine je:
- (a) neovisnost mišljenja – mentalni sklop koji omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja uticajima koji

podrivaju profesionalno rasuđivanje, što osobi daje slobodu da postupa sa integritetom, objektivno i služeći se profesionalni skepticizmom;

- (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su dovoljno značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za reviziju doveden u pitanje.

Svako opisivanje osobe ili društva kao 'neovisnih' u ovom dijelu znači da su postupili u skladu s odredbama ovog dijela.

400.6. Kod izvršenja angažmana za provođenje revizije, Kodeks društvima nalaže da poštuju osnovne principe i da budu nezavisna/neovisna. Ovaj dio uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba koristiti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost/nezavisnost prilikom provođenja tih angažmana. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. se na neovisnost odnosi na isti način kako se odnosi na osnovne principe iz odjeljka 110.

400.7. Ovaj dio opisuje:

- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne poslove, interese i odnose koji stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje po neovisnost/nezavisnost;
- (b) radnje, uključujući mjere zaštite, koje bi se mogle pokazati primjerenim za rješavanje takvih prijetnji; i
- (c) određene situacije kada prijetnje nije moguće otkloniti, odnosno kada nema mjera zaštite koje bi ih mogle svesti na prihvatljivi nivo.

Subjekti od javnog interesa

400.8. Neki od zahtjeva i materijala za primjenu koji su dani u ovom dijelu odražavaju obim javnog interesa za određene subjekte koji se definiraju kao subjekti od javnog interesa. Društva se ohrabruju da utvrde da li će i dodatne subjekte, odnosno određene kategorije subjekata tretirati kao subjekte od javnog interesa jer podrazumijevaju velik broj i širok spektar dionika. U faktore koje treba uzeti u razmatranje spadaju:

- vrsta poslovne djelatnosti, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj dionika. Primjeri mogu uključivati financijske institucije poput banaka i osiguravajućih društava, te fondova penzionog osiguranja;
- veličina;
- broj zaposlenih.

Izveštaji s ograničenim korištenjem i distribucijom

400.9. Izveštaj o reviziji može podrazumijevati ograničeno korištenje i distribuciju. Ako podrazumijeva i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 800., onda se zahtjev u pogledu neovisnosti/nezavisnosti u ovom dijelu može preinačiti na način predviđen odjeljkom 800.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida

400.10. Standardi neovisnosti/nezavisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida dati su u dijelu 4B. – *Neovisnost/Nezavisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida.*

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

Z400.11. Društvo koje provodi reviziju mora biti neovisno/nezavisno.

Z400.12. Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznalo, procijenilo i riješilo prijetnje po neovisnost/nezavisnost u vezi s angažmanima za provođenje revizije (zaštitilo se).

[Točke od 400.13. do 400.19. namjerno su izostavljene.]

Povezani subjekti

Z400.20. U skladu s definicijom, klijent usluga revizije koji kotira na burzi uključuje sve svoje povezane subjekte. Za ostale subjekte, svako pozivanje ovog dijela na klijenta usluga revizije podrazumijeva one povezane subjekte nad kojima klijent ima direktnu ili indirektnu kontrolu. Kada je timu za reviziju poznato ili ima razloga da vjeruje da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog drugog povezanog subjekta klijenta mogu uticati na ocjenu neovisnosti/nezavisnosti društva od klijenta, obuhvatiti će i taj povezani subjekt prilikom prepoznavanja, procjenjivanja i rješavanja prijetnji (zaštite) po neovisnost.

[Točke od 400.21. do 400.29. namjerno su izostavljene.]

Period u kojem je neophodno očuvati neovisnost

Z400.30. Neovisnost, u formi koju nalaže ovaj dio, mora se očuvati tokom:

- (a) trajanja angažmana; i
- (b) perioda obuhvaćenog financijskim izvještajima.

400.30. P1. Trajanje angažmana počinje kada tim za reviziju počne provoditi reviziju, a završava kada se izda izvještaj o reviziji. Kod stalnih angažmana, trajanje angažmana završava kada jedna strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završni izvještaj o reviziji, koje god od to dvoje pada kasnije.

Z400.31. Ukoliko subjekt postane klijent usluga revizije tokom ili nakon isteka perioda koji je obuhvaćen financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje, društvo je dužno utvrditi da li bilo kakve prijetnje po neovisnost/nezavisnost stvaraju:

- (a) financijski ili poslovni odnosi sa klijentom usluga revizije koji su postojali tokom ili nakon perioda koji je obuhvaćen financijskim izvještajima, ali prije prihvaćanja angažmana za provođenje revizije; ili
- (b) usluge koje je društvo ili društvo iz mreže ranije pružilo klijentu usluga revizije.

400.31. P1. Prijetnje po neovisnost/nezavisnost nastaju ako je klijentu usluga revizije pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tokom ili nakon isteka perioda obuhvaćenog financijskim izvještajima, ali prije nego tim za reviziju počne provoditi reviziju, a da ta usluga ne bi bila dopuštena tokom trajanja angažmana.

400.31. P2. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji spadaju:

- uključivanje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru obavljenih poslova revizije i poslova bez izražavanja uvjerenja, kako spada;
- angažiranje drugog društva izvan mreže da ocijeni rezultate pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja ili da ponovo pruži uslugu u onoj mjeri u kojoj je to potrebno da bi drugo društvo moglo preuzeti odgovornost za nju.

[Točke od 400.32. do 400.39. namjerno su izostavljene.]

Komunikacija sa osobama nadležnim za upravljanje

400.40. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. daju zahtjeve u vezi sa komunikacijom sa osobama nadležnim za upravljanje.

400.40. P2. Čak i kada to ne nalažu Kodeks, primjenjivi profesionalni standardi, zakoni ili drugi propisi, ohrabruje se redovna komunikacija između društva i osoba nadležnih za upravljanje klijentom o odnosima i drugim pitanjima koja bi, prema mišljenju društva, mogla imati razuman uticaj na neovisnost/nezavisnost. Takva komunikacija omogućava osobama nadležnim za upravljanje da:

- (a) razmotre prosudbe društva donesene u sklopu prepoznavanja i procjenjivanja prijetnji.

- (b) razmotri na koji način su prijetnje razriješene, uključujući to da li mjere zaštite, onda kada postoje i kada se mogu primijeniti, zaista odgovaraju danim prijetnjama; i
- (c) poduzeti odgovarajuće radnje.

Ovakav pristup može biti naročito koristan u odnosu na prijetnje po osnovu zbližavanja i prijetnje proistekle iz zastrašivanja.

[Točke od 400.41. do 400.49. namjerno su izostavljene.]

Društva iz mreže

400.50. P1. Društva često čine veće organizacijske strukture sa drugim društvima i subjektima kako bi povećala svoju sposobnost da pruže profesionalne usluge. To da li te veće organizacijske strukture čine mrežu, ovisi o konkretnim činjenicama i okolnostima a ne od toga da li su obuhvaćena društva jedan ili više odvojenih pravnih subjekata.

Z400.51. Društvo iz mreže mora biti neovisno/nezavisno od klijenata usluga revizije drugih društava uključenih u istu mrežu, kako to nalaže ovaj dio.

400.51. P1. Zahtjevi u pogledu neovisnosti iz ovog dijela koji se odnose na društvo iz mreže odnose se na sve subjekte koji zadovoljavaju definiciju društva iz mreže. Ti subjekti ne moraju u isto vrijeme zadovoljavati i definiciju društva. Na primjer, konzultantska kuća ili advokatura mogu biti društva iz mreže a da pri tome nisu društva.

Z400.52. Kada je povezano sa većom organizacijskom strukturom koja uključuje druga društva i subjekte, društvo je dužno:

- (a) koristiti profesionalno rasuđivanje kako bi utvrdilo da li takva veća organizacijska struktura tvori mrežu;
- (b) razmotriti da li bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da su druga društva i subjekti u sklopu veće organizacijske strukture povezani na takav način da to čini mrežu; i
- (c) dosljedno koristiti takvo rasuđivanje tokom cijelog perioda postojanja takve veće organizacijske strukture.

Z400.53. Kod utvrđivanja da li veća organizacijska struktura sastavljena od više društava i drugih subjekata čini mrežu, društvo će zaključiti da mreža zaista postoji onda kada je ta veća organizacijska struktura uspostavljena u cilju ostvarivanja suradnje i:

- (a) jasno usmjerena na dijeljenje profita ili troškova između subjekata koji je čine (vidjeti točku 400.53. P2.);
- (b) subjekti u okviru strukture imaju zajedničko vlasništvo, kontrolu i rukovodstvo (vidjeti točku 400.53. P3.);

- (c) subjekti u okviru strukture imaju zajedničke politike i postupke kontrole kvaliteta (vidjeti točku 400.53. P4.);
 - (d) subjekti u okviru strukture imaju zajedničku poslovnu strategiju (vidjeti točku 400.53. P5.);
 - (e) subjekti u okviru strukture koriste isti naziv zaštićen kao brend (vidjeti točke 400.53. P6. i 400.53. P7.); ili
 - (f) subjekti u okviru strukture dijele značajan dio profesionalnih resursa (vidjeti točke 400.53. P8. i 400.53. P9.).
- 400.53. P1. Pored postavki iz točke Z400.53., mogući su i drugi aranžmani između društava i subjekata u sklopu veće organizacijske strukture koji predstavljaju mrežu. Veća organizacijska struktura, međutim, može biti uspostavljena i isključivo zbog upućivanja dijela poslova drugom društvu/subjektu, a to samo po sebi ne zadovoljava kriterije da se smatra mrežom.
- 400.53. P2. Dijeljenje troškova koji nisu značajni samo po sebi ne čini mrežu. Dijeljenje troškova koji su ograničeni na troškove u vezi sa izradom metodologije rada, uputstava za upotrebu ili tečajevi obuke također sami po sebi ne predstavljaju mrežu. Isto tako, forma udruživanja između društva i subjekta koji inače nije povezani subjekt kako bi zajedno pružili neku uslugu ili razvili neki proizvod, također samo po sebi ne čini mrežu (vidjeti točku Z400.53. (a)).
- 400.53. P3. Zajedničko vlasništvo, kontrola ili rukovodstvo moguće je ostvariti sklapanjem ugovora ili na drugi način (vidjeti točku Z400.53. (b)).
- 400.53. P4. Zajedničke politike i postupci kontrole kvaliteta su politike i postupci osmišljeni, uspostavljeni i nadzirani na nivou cijele veće organizacijske strukture (vidjeti točku Z400.53. (c)).
- 400.53. P5. Dijeljenje poslovne strategije podrazumijeva dogovor subjekata da rade na ostvarenju zajedničkih strateških ciljeva. Subjekt ne predstavlja društvo iz mreže samo zato što je uspostavio suradnju sa drugim subjektom isključivo u cilju davanja ponuda za pružanje profesionalnih usluga (vidjeti točku Z400.53. (d)).
- 400.53. P6. Zajednički naziv zaštićen kao brend podrazumijeva zajedničke inicijale ili zajednički naziv. Društvo koristi zajednički zaštićeni naziv ako, primjera radi, partner društva kod potpisivanja izvještaja o reviziji koristi zajednički zaštićeni naziv u sastavu ili zajedno sa nazivom društva (vidjeti tačku Z400.53. (e)).
- 400.53. P7. Čak i ako društvo ne pripada mreži i ne koristi zajednički zaštićeni naziv u sklopu svog ili zajedno sa svojim nazivom, moglo bi se činiti da je dio mreže ako njegov kancelarijski ili promotivni materijal navodi da je društvo dio nekog udruženja društava. Prema tome, ako društvo ne vodi računa o jezičkoj formulaciji takvog članstva, mogao bi se steći utisak da pripada mreži (vidjeti tačku Z400.53. (e)).

400.53. P8. Profesionalni resursi podrazumijevaju:

- zajedničke sisteme koji društvima omogućavaju da razmjenjuju podatke kao što su podaci o klijentima, fakturama i utrošku vremena;
- partnere i ostale kadrove;
- stručne odjele koji pružaju savjete o stručnim pitanjima, granama privrede, transakcijama ili događajima za potrebe izvršenja angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- metodologiju revizije ili uputstva za provođenje revizije;
- tečajeve obuke i prostorije za provođenje tečajeva obuke (vidjeti točku Z400.53. (f)).

400.53. P9. Činjenica, da li su zajednički profesionalni resursi značajni ili ne ovisi od konkretnih okolnosti. Primjera radi,

- zajednički resursi mogu biti ograničeni na zajedničku metodologiju revizije ili uputstva za provođenje revizije, bez ikakve razmjene kadrova, odnosno informacija o klijentima ili tržištu. U takvim okolnostima mala je vjerojatnoća da će zajednički resursi biti značajni. Isto važi i za zajedničke obuke.
- Zajednički resursi mogu podrazumijevati razmjenu kadrova ili informacija, kao što su situacije kada je sve osoblje objedinjeno na jednom mjestu ili kada je u sklopu veće organizacijske strukture uspostavljen zajednički odjel za stručnu podršku koji uključenim društvima daje stručne savjete koje su dužna poslušati. U takvim okolnostima, veći je stepen vjerojatnoće da bi razumna i informirana treća strana zaključila da su zajednički resursi značajni (vidjeti točku Z400.53. (f)).

Z400.54. Ukoliko društvo ili mreža prodaju komponentu svoje prakse, a ta komponenta se određeno vrijeme nastaviti služiti punim ili dijelom naziva društva ili mreže, relevantni subjekti su dužni utvrditi na koji način će vanjskim stranama pokazati da nisu društva iz iste mreže.

400.54. P1. Ugovor o prodaji komponente prakse može uređivati da prodana komponenta smije određeno vrijeme koristiti puni ili dio naziva društva ili mreže iako više nije povezana sa tim društvom, odnosno mrežom. U takvim okolnostima, iako dva subjekta nastavljaju poslovati pod istim nazivima, stvarne činjenice govore da ne pripadaju većoj organizacijskoj strukturi usmjerenoj na ostvarivanje saradnje. Prema tome, takva dva subjekta nisu društva iz mreže.

[Točke od 400.55. do 400.59. namjerno su izostavljene.]

Opće dokumentiranje neovisnosti/nezavisnosti kod angažmana za provođenje revizije i uvida

- Z400.60.** Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi s poštivanjem ovog dijela i suštinu svih relevantnih obavljenih razgovora koji podupiru te zaključke, naročito:
- (a) kada se kod oslovljavanja prijetnje koriste mjere zaštite, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i mjere zaštite koje su uspostavljene, odnosno koje se primjenjuju; i
 - (b) kada je prijetnja iziskivala detaljnu analizu a društvo je zaključilo da je već na prihvatljivom nivou, ono će dokumentirati vrstu prijetnje i obrazloženje za svoj zaključak.
- 400.60. P1. Dokumentacija osigurava dokaze prosudbi koje je društvo donijelo kod formiranja zaključaka u vezi sa poštivanjem ovog dijela. Nepostojanje dokumentacije, međutim, samo po sebi nije pokazatelj toga da li je društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili toga da li je društvo neovisno/nezavisno.

[Točke od 400.61. do 400.69. namjerno su izostavljene.]

Spajanja i sticanje

Uvjeti kada spajanje klijenta stvori prijetnju

- 400.70. P1. Subjekt može postati povezani subjekt klijenta kao rezultat spajanja ili sticanja. Prijetnja po neovisnost/nezavisnost i, u skladu s tim, sposobnost društva da nastavi raditi na angažmanu za provođenje revizije može nastati iz ranijih ili postojećih interesa ili odnosa između društva, odnosno društva iz mreže i takvog povezanog subjekta.
- Z400.71.** U situacijama iz točke 400.70. P1.,
- (a) društvo je dužno utvrditi i procijeniti ranije i postojeće interese i odnose sa povezanim subjektom koji bi, i ako se uzmu u obzir sve poduzete radnje na oslovljavanju prijetnje, mogli uticati na njegovu nezavisnost i, prema tome, sposobnost da nastavi raditi na angažmanu za provođenje revizije nakon datuma spajanja ili sticanja; i
 - (b) uz uvažavanje točke Z400.72., društvo će poduzeti korake kako bi otklonilo interese, odnosno raskinulo odnose koje ovaj Kodeks ne dozvoljava do datuma spajanja ili sticanja.
- Z400.72.** Izuzeto od točke Z400.71. (b), ako interesi realno ne mogu biti otklonjeni ili odnosi raskinuti do datuma spajanja ili sticanja, društvo je dužno:

- (a) procijeniti prijetnju izazvanu postojanjem danog interesa ili odnosa; i
- (b) razgovarati sa osobama nadležnim za upravljanje o razlozima zašto nije realno moguće otkloniti interese ili raskinuti odnose do datuma spajanja ili sticanja, te o procjeni nivoa prijetnje.

400.72. P1. Pod određenim okolnostima, može se desiti da nije realno moguće otkloniti interes ili raskinuti odnos koji stvara prijetnju do datuma spajanja ili sticanja. Razlog za to može biti da društvo povezanom subjektu pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja i subjekt do predmetnog datuma ne može uredno preći kod drugog pružatelja usluga.

400.72. P2. Faktori od značaja za procjenu nivoa prijetnje nastale usljed spajanja ili sticanja u uslovima postojanja interesa i odnosa koji realno ne mogu biti otklonjeni, odnosno raskinuti uključuju:

- vrstu i značaj interesa ili odnosa;
- vrstu i značaj odnosa sa povezanim subjektom (na primjer, da li je subjekt ovisno ili matično društvo);
- vrijeme koje će realno biti potrebno da se otkloni interes ili raskine odnos.

Z400.73. Ako, nakon obavljanja razgovora iz točke Z400.72. (b), osobe nadležne za upravljanje zatraže od društva da nastavi raditi kao revizor, društvo će tako postupiti samo onda kada:

- (a) će interes biti otklonjen ili odnos raskinut u najkraćem realnom roku, ali najkasnije šest mjeseci od dana spajanja ili sticanja;
- (b) ni jedna od osoba koje imaju takav interes ili odnos, uključujući interes i odnos proizašao iz pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja koje ne bi bilo dopušteno u skladu sa odjeljkom 600. i njegovim pododjeljcima, neće biti član tima za reviziju ili osoba nadležna za provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana; i
- (c) će, po potrebi, biti primijenjene prijelazne mjere i o njima razgovarano sa osobama nadležnim za upravljanje.

400.73. P1. U primjere takvih prijelaznih mjera spada:

- uključivanje profesionalnog računovođe da izvrši provjeru poslova revizije i poslova bez izražavanja uvjerenja, kako spada;
- uključivanje profesionalnog računovođe koji nije član društva da da svoje mišljenje o financijskim izvještajima, te izvrši provjeru koja je jednaka provjeri kontrole kvaliteta izvršenja angažmana;

- angažiranje drugog društva da izvrši ocjenu rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili ponovo pruži uslugu u onoj mjeri u kojoj je to potrebno da bi drugo društvo moglo prihvatiti odgovornost za nju.

Z400.74. U uvjetima kada je društvo obavilo većinu posla u vezi sa revizijom prije datuma spajanja ili sticanja i moglo bi biti u stanju da u kratkom roku završi i preostale revizijske postupke a osobe nadležne za upravljanje od njega zatraže da završi reviziju, pri tome zadržavajući interes ili odnos iz točke 400.70. P1., društvo će tako postupiti samo kada:

- je izvršilo procjenu nivoa prijetnje i o nalazima te procjene razgovaralo sa osobama nadležnim za upravljanje;
- postupa u skladu sa zahtjevima iz točke Z400.73. (a), (b) i (c); i
- prestane raditi kao revizor najkasnije na dan izdavanja izvještaja o reviziji.

Uslovi kada je objektivnost i dalje upitna

Z400.75. Čak i u uslovima kada svi zahtjevi iz točaka od Z400.71. do Z400.74. mogu biti zadovoljeni, društvo je dužno utvrditi da li okolnosti iz točke 400.70. P1. stvaraju prijetnju koju nije moguće osloviti a kakva će dovesti u pitanje njegovu objektivnost. Ukoliko se pokaže da to jeste slučaj, društvo će prestati raditi kao revizor.

Dokumentiranje

Z400.76. Društvo je dužno dokumentirati:

- sve interese ili odnose iz točke 400.70. P1. koji neće biti otklonjeni, odnosno raskinuti do datuma spajanja ili sticanja i razloge zašto neće biti otklonjeni, odnosno raskinuti;
- primijenjene prijelazne mjere;
- ishod razgovara sa osobama nadležnim za upravljanje; i
- razloge zašto raniji ili postojeći interesi i odnosi ne predstavljaju prijetnju koja bi mogla dovesti u pitanje njegovu objektivnost.

[Točke od 400.77. do 400.79. namjerno su izostavljene.]

Povreda odredbi o neovisnosti/nezavisnosti kod angažmana za provođenje revizije i uvida

Uslovi kada društvo prepozna povredu odredbi

Z400.80. Kada zaključi da je došlo do povrede zahtjeva iz ovog dijela, društvo je dužno:

- (a) raskinuti, suspendirati ili otkloniti interes ili odnos koji je doveo do povrede odredbi i osloviti posljedice te povrede;
- (b) razmotriti da li se na povredu odnose bilo kakvi pravni ili regulatorni zahtjevi i ako odnose:
 - (i) postupiti u skladu s tim zahtjevima; i
 - (ii) razmotriti mogućnost da povredu prijavi profesionalnom, regulatornom ili nadzornom tijelu ako je takvo prijavljivanje uobičajena praksa ili se očekuje u danoj jurisdikciji;
- (c) smjesta, u skladu sa svojim politikama i postupcima, o povredi obavijestiti:
 - (i) partnera na angažmanu;
 - (ii) osobe nadležne za politike i postupke koji se tiču neovisnosti/nezavisnosti;
 - (iii) druge relevantne kadrove društva i, kada je to primjereno, mreže; i
 - (iv) osobe na koje se odnose zahtjevi iz dijela 4A. i koje moraju poduzeti odgovarajuće mjere;
- (d) procijeniti značaj povrede i njen utjecaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost da izda izvještaj o reviziji; i
- (e) zavisno od značaja povrede, odlučiti:
 - (i) da li da prekine angažman za provođenje revizije; ili
 - (ii) da li postoje radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi, da li je moguće poduzeti te radnje i da li odgovaraju danim okolnostima.

Kod donošenja ove odluke, društvo će koristiti profesionalno rasuđivanje i uzeti u obzir to da li bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da će objektivnost društva bila dovedena u pitanje i da, prema tome, društvo neće moći izdati izvještaj o izvršenoj reviziji.

- 400.80. P1. Do povrede odredbi ovog dijela moglo bi doći i kada je društvo izradilo politike i uspostavilo postupke koje mu daju razumna uvjerenja da će neovisnost/nezavisnost biti održana. Može se pokazati neophodnim prekinuti angažman za provođenje revizije zbog ovakve povrede.
- 400.80. P2. Značaj i utjecaj povrede odredbi po objektivnost društva i njegovu sposobnost da izda izvještaj o reviziji ovisiti će od faktora kao što su:
- vrsta i trajanje povrede odredbi;
 - broj i vrsta svih ranijih povreda odredbi u vezi sa sadašnjim angažmanom za provođenje revizije;
 - da li je član tima za reviziju bio upoznat sa postojanjem interesa ili odnosa koji je stvorio prijetnju;
 - da li je osoba koja je stvorila prijetnju član tima za reviziju ili drugi pojedinac na kojeg se odnose zahtjevi u pogledu neovisnosti/nezavisnosti;
 - sama funkcija osobe, ukoliko se povreda tiče člana tima za reviziju;
 - ako je povreda nastala kao rezultat pružanja profesionalne usluge, utjecaj te usluge, ako postoji, na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje;
 - obima prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili zastrašivanja, prijetnji u vezi sa propagiranjem, te drugih prijetnji uzrokovanih povredom odredbi.
- 400.80. P3. Ovisno od značaja povrede odredbi, primjeri radnji koje društvo može uzeti u razmatranje kao adekvatne odgovore na povredu uključuju:
- isključivanje date osobe iz tima za reviziju;
 - uključivanje drugih osoba da provedu dodatnu provjeru zahvaćenih dijelova revizije ili da ponovo izvrše te poslove u neophodnoj mjeri;
 - davanje preporuke klijentu usluga revizije da angažira drugo društvo koje bi izvršilo provjeru ili u neophodnoj mjeri ponovo obavilo one poslove u sklopu revizije koji su zahvaćeni povredom;
 - kada se povreda tiče usluga bez izražavanja uvjerenja koje utiču na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja, uključivanje drugog društva da izvrši procjenu rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili da ponovo pruži tu uslugu u onoj mjeri koja je potrebna da bi drugo društvo preuzelo odgovornost za nju.

Z400.81. Ukoliko društvo utvrdi da nije moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi, čim prije će obavijestiti osobe nadležne za upravljanje i poduzeti neophodne korake da raskine angažman za provođenje revizije u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima. Onda kada zakoni ili drugi propisi ne dopuštaju raskidanje angažmana, društvo će postupiti u skladu sa svim zahtjevima koji se tiču prijavljivanja ili obavještanja o povredama odredbi.

Z400.82. Ukoliko društvo utvrdi da je moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi, dužno je sa osobama nadležnim za upravljanje razgovarati o:

- (a) značaju povrede odredbi, uključujući njenu vrstu i trajanje;
- (b) tome kako je došlo do povrede i kako je prepoznata;
- (c) radnjama koje predlažu ili koje su poduzeli i o tome zašto će te radnje adekvatno razriješiti posljedice povrede odredbi (zaštititi društvo) i omogućiti društvu da izda izvještaj o reviziji;
- (d) zaključku da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije dovedena u pitanje i obrazloženju tog zaključka; i
- (e) svim koracima koje predlažu ili koje su poduzeli da smanje ili potpuno izbjegnu rizik od daljih povreda odredbi.

Navedeni razgovor mora se obaviti čim prije osim ako osobe nadležne za upravljanje ne odrede drugi rok za prijavljivanje manje značajnih povreda odredbi.

Obavještanje osoba nadležnih za upravljanje o povredama odredbi

400.83. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. daju zahtjeve u vezi sa komunikacijom sa osobama nadležnim za upravljanje.

Z400.84. Kada je riječ o povredama odredbi, društvo će osobe nadležne za upravljanje u pisanoj formi obavještavati o:

- (a) svim pitanjima o kojima su razgovarali u skladu sa tačkom Z400.82., tražeći suglasnost od osoba nadležnih za upravljanje da se poduzmu radnje kojima će se adekvatno odgovoriti na posljedice povreda odredbi ili sa već poduzetim radnjama; i
- (b) detaljima:
 - (i) politika i postupaka društva u vezi povreda odredbi koji su osmišljeni tako da društvu pruže razumna uvjerenja da će neovisnost/nezavisnost biti očuvana; i
 - (ii) svih koraka koje je društvo poduzelo ili predlaže da budu poduzeti kako bi se smanjio ili potpuno izbjegao rizik od daljih povreda odredbi.

Z400.85. Ako se osobe nadležne za upravljanje ne budu slagale da radnje koje društvo predlaže u skladu s točkom Z400.80. (e) (ii) adekvatno odgovaraju na posljedice povrede odredbi, društvo će poduzeti korake da raskine angažman za provođenje revizije u skladu sa točkom Z400.81.

Povrede odredbi nastale prije izdavanja prethodnog izvještaja o reviziji

Z400.86. U slučajevima kada je do povrede odredbi došlo prije izdavanja prethodnog izvještaja o reviziji, društvo će primijeniti odredbe dijela 4A. na procjenu značaja te povrede i njenog utjecaja na objektivnost društva i njegovu sposobnost da objavi izvještaj o reviziji za tekući period.

Z400.87. Pored toga, društvo će:

- (a) razmotriti utjecaj povrede odredbi, ako ga ima, na njegovu objektivnost u odnosu na sve prethodno izdate izvještaje o revizijama, te mogućnost da povuče te izvještaje; i
- (b) o pitanju razgovarati sa osobama nadležnim za upravljanje.

Dokumentiranje

Z400.88. Postupajući u skladu sa točkama od Z400.80. do Z400.87., društvo će dokumentirati:

- (a) povredu odredbi;
- (b) poduzete radnje;
- (c) glavne donesene odluke;
- (d) sva pitanja o kojima je razgovarano sa osobama nadležnim za upravljanje; i
- (e) sve razgovore koji su obavljani sa predstavnicima profesionalnih, regulatornih ili nadzornih tijela.

Z400.89. Ako nastavi raditi na angažmanu, društvo će dokumentirati:

- (a) zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije dovedena u pitanje; i
- (b) obrazloženje zašto su poduzete radnje adekvatno odgovorile na posljedice povrede odredbi omogućavajući društvu da izda izvještaj o reviziji.

ODJELJAK 410.

NAKNADE

Uvod

- 410.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 410.2. Visina i priroda naknada i drugih vrsta kompenzacije mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Naknade – relativna visina

Svi klijenti usluga revizije

- 410.3. P1. Kada ukupan iznos naknada društva koje daje mišljenje revizora od jednog klijenta usluga revizije predstavlja velik udio u ukupnim naknadama koje društvo naplaćuje, zavisnost od tog klijenta i zabrinutost da se ne izgubi stvaraju prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja.
- 410.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- operativnu strukturu društva;
 - da li je društvo već etablirano ili tek osnovano;
 - kvalitativni i/ili kvantitativni značaj klijenta za društvo.
- 410.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja je povećanje klijenata društva kako bi se smanjila zavisnost od određenog klijenta usluga revizije.
- 410.3. P4. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja također nastaje kada naknade koje društvo naplaćuje od jednog klijenta predstavljaju velik dio prihoda jednog partnera ili jednog ureda društva.
- 410.3. P5. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- kvalitativni i/ili kvantitativni značaj klijenta za partnera ili ured;
 - u kojoj mjeri primanja datog partnera ili partnera u datom uredu zavisi od naknada naplaćenih od klijenta.

410.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja uključuju:

- povećanje klijenata kako bi se smanjila zavisnost partnera ili ureda od datog klijenta usluga revizije;
- uključivanje odgovarajućeg revizora koji nije učestvovao u angažmanu za provođenje revizije da izvrši provjeru obavljenih poslova.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z410.4. Kada je klijent usluga revizije subjekt od javnog interesa i, dvije uzastopne godine, ukupne naknade od tog klijenta i povezanih subjekata čine preko 15% ukupnih naknada društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima klijenta, društvo je dužno:

- (a) obavijestiti osobe nadležne za upravljanje klijentom usluga revizije da ukupan iznos takvih naknada predstavlja više od 15% svih naknada društva; i
- (b) razgovarati o tome da li bi bilo koja od sljedećih radnji mogla poslužiti kao mjera zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnje koju stvaraju ukupne naknade koje društvo naplati od klijenta i, ako bi mogla, primijeniti istu:
 - (i) prije izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za drugu godinu, profesionalni računovođa, koji nije član društva koje daje mišljenje, provodi provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana; ili profesionalno tijelo vrši kontrolu angažmana koja je jednaka provjeri kontrole kvaliteta izvršenja angažmana (u daljem tekstu: provjera prije izdavanja); ili
 - (ii) nakon izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za drugu godinu a prije izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za treću godinu, profesionalni računovođa koji nije član društva koje daje mišljenje ili profesionalno tijelo provode provjeru revizije za drugu godinu koja je jednaka provjeri kontrole kvaliteta izvršenja angažmana (u daljem tekstu: provjera nakon izdavanja).

Z410.5. Kada ukupne naknade iz točke Z410.4. značajno prelaze 15%, društvo će utvrditi da li je prijetnja takva da se provjerom nakon izdavanja ne bi mogla svesti na prihvatljivi nivo. Ako se pokaže da je to slučaj, društvo će organizirati provjeru prije izdavanja.

Z410.6. Ako naknade iz točke Z410.4 nastave prelaziti 15%, društvo će svake godine:

- (a) obavijestiti osobe nadležne za upravljanje i sa njima raspraviti o pitanjima iz točke Z410.4.; i
- (b) postupiti u skladu sa točkama Z410.4. (b) i Z410.5.

Neizmirene dospjele naknade

410.7. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može nastati i kada značajan dio dospelih naknada nije izmiren prije izdavanja izvještaja o reviziji za narednu godinu. U pravilu se očekuje da društvo mora biti plaćeno prije izdavanja izvještaja o reviziji. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 511. koji se odnose na zajmove i garancije mogu se koristiti i u situacijama kada postoje neizmirene dospjele naknade.

410.7. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa su:

- naplata dijela neizmirenih prispjelih naknada;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u angažmanu za provođenje revizije da izvrši provjeru obavljenih poslova.

Z410.8. Kada klijent usluga revizije duži period ne plaća značajan dio dospelih naknada, društvo će odlučiti:

- (a) da li neizmirene naknade mogu predstavljati ekvivalent zajma klijentu; i
- (b) da li je primjereno da društvo bude ponovo imenovano, odnosno da nastavi raditi na angažmanu za provođenje revizije.

Uvjetne naknade

410.9. P1. Uvjetne naknade su naknade koje se obračunavaju na unaprijed utvrđenim fiksnim osnovama povezanim sa ishodom transakcije ili rezultatima pruženih usluga. Uvjetna naknada koju društvo naplaćuje putem posrednika je primjer indirektnu uvjetne naknade. U značenju ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetnom ako ju je odredio sud ili drugi organ javne uprave.

Z410.10. Društvo neće naplaćivati, direktno ili indirektno, uvjetnu naknadu za izvršenje angažmana za provođenje revizije.

Z410.11. Društvo ili društvo iz mreže neće naplaćivati, direktno ili indirektno, uvjetnu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu usluga revizije onda kada:

- (a) naknadu naplaćuje društvo koje daje mišljenje o financijskim izvještajima i kada je iznos naknada značajan ili se očekuje da bude značajan za društvo;
- (b) naknadu naplaćuje društvo iz mreže koje učestvuje u velikom dijelu revizije i kada je iznos naknade značajan ili se očekuje da bude značajan za to društvo; ili

- (c) ishod usluge bez izražavanja uvjerenja i, u skladu s tim, iznos naknade zavise o budućoj ili sadašnjoj prosudbi u vezi sa revizijom značajnog iznosa u financijskim izvještajima.

410.12. P1. Točke Z410.10. i Z410.11. zabranjuju društvu ili društvu iz mreže da stupe u određene aranžmane u vezi s uvjetnom naknadom s klijentom usluga revizije. Čak i u slučajevima kada određeni dogovor u vezi s uvjetne naknade nije zabranjen onda kada se klijentu usluga revizije pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, i dalje može doći do nastanka prijetnje proistekle iz ličnih interesa.

410.12. P2. Faktori od značaja kod procjene nivoa takve prijetnje uključuju:

- raspon mogućih visina naknade;
- da li o ishodu od kojeg naknada zavisi odlučuje odgovarajući organ;
- obavještanje ciljanih korisnika usluga koje je društvo pružilo i osnovu za kompenzaciju;
- vrstu usluge;
- efekte događaja ili transakcije po financijske izvještaje.

410.12. A3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja da izvrši provjeru poslova koje je društvo obavilo;
- pribavljanje prethodne pisane suglasnosti klijenta sa osnovom za kompenzaciju.

ODJELJAK 411.**POLITIKE OCJENE UČINKA I NAGRAĐIVANJA****Uvod**

- 411.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 411.2. Politike ocjene učinka i nagrađivanja društva mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 411.3. P1. Kada se član tima za reviziju za određenog klijenta usluga revizije ocjenjuje ili nagrađuje na osnovu prodaje usluga bez izražavanja uvjerenja tom klijentu, nivo prijetnje proistekle iz ličnih interesa će zavisiti od:
- (a) toga u kojoj mjeri se ta nagrada ili ocjena zasniva na prodaji takvih usluga;
 - (b) funkcije date osobe u okviru tima za reviziju; i
 - (c) toga da li prodaja takvih usluga bez izražavanja uvjerenja utiče na odluku o profesionalnom unapređenju zaposlenika.
- 411.3. P2. Primjeri radnji čijim poduzimanjem bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa uključuju:
- revidiranje plana nagrađivanja, odnosno postupka ocjene učinka za danu osobu;
 - isključivanje osobe iz tima za reviziju.
- 411.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada danog člana tima za reviziju.
- Z411.4. Društvo neće ocjenjivati učinke niti nagrađivati glavnog partnera u reviziji zasnovano na tome koliko uspješno svom klijentu usluga revizije prodaje usluge bez izražavanja uvjerenja. Ovaj zahtjev ne zabranjuje uobičajene dogovore o raspodjeli profita između partnera u društvu.

ODJELJAK 420.**POKLONI I REPREZENTACIJA****Uvod**

- 420.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 420.2. Prihvaćanje poklona i reprezentacije od klijenta usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zbližavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

- Z420.3.** Društvo, društvo iz mreže ili član tima za reviziju neće prihvatiti poklone i reprezentaciju od klijenta usluga revizije osim ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.
- 420.3. P1. Kada društvo, društvo iz mreže ili član tima za reviziju klijentu usluga revizije ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 340. i nepostupanje u skladu s tim zahtjevima može stvoriti prijetnje po nezavisnost.
- 420.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi sa nuđenjem ili prihvaćanjem poticaja ne dozvoljavaju društvu, društvu iz mreže ili članu tima za reviziju da prihvata poklone i reprezentaciju ponuđene s namjerom da se neprimjereno utiče na postupanje druge osobe čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

ODJELJAK 430.**TEKUĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI****Uvod**

- 430.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 430.2. Kada dođe do sudskog spora sa klijentom usluga revizije ili se on čini izglednim to izaziva prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak daje posebne materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 430.3. P1. Odnos između rukovodstva klijenta i članova tima za reviziju mora odlikovati potpuna iskrenost i otkrivanje svih informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Tekući ili izgledni sudski spor između klijenta usluga revizije i društva mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi uticati na spremnost rukovodstva da otkriju sve informacije i stvoriti prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja.
- 430.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
 - da li se spor odnosi na prethodni angažman za provođenje revizije.
- 430.3. P3. Ako se spor tiče člana tima za reviziju, primjer radnje kojom bi se mogle otkloniti takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja je isključivanje osobe iz tima za reviziju.
- 430.3. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja prijetnji proisteklih iz ličnih interesa i iz zastrašivanja je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru obavljenih poslova.

ODJELJAK 510.

FINANCIJSKI INTERESI

Uvod

- 510.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 510.2. Imanje financijskog interesa u klijentu usluga revizije može stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 510.3. P1. Financijski interes se može imati direktno ili indirektno preko posrednika kao što su zajedničko investicijsko društvo, zadužbina ili fond. Kada imalac interesa ima kontrolu nad posrednikom, odnosno mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao direktan. Nasuprot tome, kada imalac nema kontrolu nad posrednikom, odnosno mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao indirektan.
- 510.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja toga da li je financijski interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njegove najuže porodice.
- 510.3. P3. Faktori od značaja kod procjene nivoa prijetnje proistekle iz ličnih interesa nastale kao rezultat imanja financijskog interesa u klijentu usluga revizije uključuju:
- funkciju osobe koja ima financijski interes;
 - da li je financijski interes direktan ili indirektan;
 - značajnost financijskog interesa.

Financijski interesi koje imaju društvo, društvo iz mreže, članovi tima za reviziju i druge strane

- Z510.4.** Uz uvažavanje točke Z510.5., direktni financijski interes ili značajan indirektni financijski interes neće imati:
- (a) društvo ili društvo iz mreže;
 - (b) član tima za reviziju ili bilo koji član njegove najuže porodice;

- (c) partner u uredu gdje partner na angažmanu vrši poslove koji se tiču datog angažmana za provođenje revizije ili bilo koji član najuže porodice partnera u uredu; ili
- (d) partner ili član rukovodstva koji datom klijentu usluga revizije pruža usluge koje nisu usluge revizije, osim ako njegovo uključivanje nije minimalno, ili bilo koji član najuže porodice te osobe.

510.4. P1. Ured u kom partner na angažmanu obavlja poslove u vezi sa angažmanom za provođenje revizije ne mora obavezno biti ured u koji je partner raspoređen. Kada partner na angažmanu nije smješten u istim uredskim prostorijama kao ostali članovi tima za reviziju, potrebno je primjenjivati profesionalno rasuđivanje da se utvrdi u kojem uredu partner obavlja poslove koji se tiču datog angažmana.

Z510.5. Izuzeto od točke Z510.4., član najuže porodice iz podtočaka Z510.4. (c) ili (d) može imati direktan ili značajan indirektan financijski interes u klijentu usluga revizije pod uvjetom da:

- (a) je član porodice taj financijski interes primio u sklopu ostvarivanja radničkih prava, na primjer kroz penzioni ili plan otkupa dionica, i da, po potrebi, društvo oslovi prijetnju koji taj financijski interes stvori; i
- (b) član porodice otuđi ili odustane od financijskog interesa čim to bude praktično izvodivo kada član porodice ima ili stekne pravo da to uradi, odnosno, ako je riječ o pravu na otkup dionica, kada član porodice bude mogao iskoristiti to pravo.

Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta usluga revizije

Z510.6. Kada subjekt ima interes u klijentu usluga revizije koji mu daje kontrolu nad tim klijentom a klijent je značajan za subjekt, društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati direktne ili značajne indirektno financijske interese u tom subjektu.

Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika

Z510.7. Točka Z510.4. se odnosi i na financijski interes u klijentu usluga revizije koji se drži u fondu u kom je društvo, društvo iz mreže ili druga osoba skrbnik, osim kada:

- (a) skrbnik, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe, društvo i društvo iz mreže nisu korisnici fonda;
- (b) interes u klijentu usluga revizije koji drži fond nije značajan za fond;

- (c) fond ne može značajno uticati na klijenta usluga revizije; i
- (d) skrbnik, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe, društvo i društvo iz mreže ne mogu značajno uticati na odluke o ulaganjima koje uključuju financijski interes u klijentu usluga revizije.

Zajednički financijski interesi sa klijentom usluga revizije

- Z510.8.**
- (a) Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati financijski interes u subjektu ako i klijent usluga revizije ima financijski interes u tom subjektu, osim kada:
 - (i) ti financijski interesi nisu značajni za društvo, društvo iz mreže, člana tima za reviziju i člana najuže porodice te osobe, kao ni za klijenta usluga revizije, kako je primjenjivo; ili
 - (ii) klijent usluga revizije nema značajan uticaj nad subjektom.
 - (b) Da bi osoba koja ima financijski interes opisan u točki Z510.8. (a) mogla postati član tima za reviziju, ona ili član njene najuže porodice mora:
 - (i) prodati otuđiti; ili
 - (ii) otuđiti dovoljno velik udio interesa da ostatak prestane biti značajan.

Nenamjerno stečeni financijski interesi

- Z510.9.**
- Ako društvo, društvo iz mreže, partner ili zaposlenik društva ili društva iz mreže, odnosno bilo koji član najuže porodice te osobe stekne direktni financijski interes ili značajan indirektni financijski interes u klijentu usluga revizije putem nasljeđivanja, poklanjanja, spajanja ili sličnih okolnosti, a imanje tog interesa inače ne bi bilo dozvoljeno u skladu sa ovim odjeljkom:
- (a) ukoliko je interes steklo društvo ili društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe, oni će smjesta otuđiti taj interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan; ili
 - (b) (i) ukoliko je interes stekla osoba koja nije član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe, oni će čim prije otuđiti taj interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan; i

- (ii) zavisno od otuđivanja financijskog interesa, po potrebi, društvo će razriješiti (riješiti) nastalu prijetnju.

Financijski interesi – ostale okolnosti

Najuža porodica.

- 510.10. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja može se javiti ako član tima za reviziju ili bilo koji član njegove najuže porodice, društvo ili društvo iz mreže imaju financijski interes u subjektu za koji je poznato da u njemu financijski interes ima i direktor, službeno lice ili vlasnik sa kontrolom nad klijentom revizije;
- 510.10. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnju uključuju:
- funkciju osobe u timu za reviziju;
 - da li je vlasništvo nad subjektom koncentrirano ili raspršeno;
 - da li predmetni interes dozvoljava ulagaču da kontrolira ili uživa značajan uticaj u subjektu;
 - značajnost financijskog interesa.
- 510.10. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti da se otkloni takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja je isključivanje člana koji ima financijski interes iz tima za reviziju.
- 510.10. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za reviziju.

Uža porodica

- 510.10. P5. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može se javiti kada je članu tima za reviziju poznato da član njegove uže porodice ima direktan financijski interes ili značajan indirektan financijski interes u klijentu usluga revizije.
- 510.10. P6. Faktori od značaja kod procjenjivanje nivoa takve prijetnje uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima za reviziju i člana njegove uže porodice;
 - da li je financijski interes direktan ili indirektan;
 - značajnost financijskog interesa za člana uže porodice.

- 510.10. P7. Primjeri radnji kojima bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa uključuju:
- da član uže porodice, čim prije je to praktično izvodivo, otuđi kompletan financijski interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan;
 - isključivanje date osobe iz tima za reviziju.
- 510.10. P8. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za reviziju.

Druge osobe

- 510.10. P9. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa mogla bi se javiti kada je članu tima za reviziju poznato da financijski interes u klijentu usluga revizije imaju osobe kao što su:
- partneri i profesionalni kadrovi društva ili društva iz mreže, osim onih kojima točka Z510.4. eksplicitno zabranjuje da imaju takve financijske interese, ili članovi njihovih najužih porodica;
 - osobe koje imaju blizak lični odnos sa članom tima za reviziju.
- 510.10. P10. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje uključuju:
- organizacionu, operativnu i strukturu izvještavanja društva;
 - prirodu odnosa između date osobe i člana tima za reviziju.
- 510.10. P11. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa je isključivanje člana tima sa opisanim ličnim odnosom iz tima za reviziju.
- 510.10. P12. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:
- isključivanje člana tima za reviziju iz svih značajnih odluka u vezi sa angažmanom za provođenje revizije;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za reviziju.

Penzioni plan društva ili društva iz mreže

- 510.10. P13. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može se javiti ako penzioni plan društva ili društva iz mreže uključuje direktni ili značajan indirektni interes u klijentu usluga revizije.

ODJELJAK 511.**ZAJMOVI I GARANCIJE****Uvod**

- 511.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po nezavisnost (zaštitila se).
- 511.2. Zajam ili garancija za zajam uzeti od ili dati klijentu usluga revizije mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 511.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja toga da li su zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njene najuže porodice.

Davanje zajmova i garancija klijentu usluga revizije

- Z511.4.** Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu usluga revizije osim ako taj zajam ili garancija nisu bez značaja za:
- (a) društvo, društvo iz mreže ili osobu koja daje zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
 - (b) klijenta.

Zajmovi i garancije od klijenta usluga revizije koji je banka ili slična ustanova

- Z511.5.** Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta usluga revizije koji je banka ili slična ustanova osim ako taj zajam ili garancija nisu uzete po redovnim postupcima i uvjetima.
- 511.5. P1. Zajmovi podrazumijevaju, na primjer, hipotekarne kredite, dozvoljeno prekoračenje po računima, kredite za kupovinu vozila i dozvoljeno prekoračenje po karticama.
- 511.5. P2. Čak i ako društvo ili društvo iz mreže zajam od klijenta usluga revizije koji je banka ili slična ustanova dobije po redovnom postupku i uvjetima, on ipak može stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ako je značajan za klijenta usluga revizije ili društvo koje ga prima.

- 511.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa je da odgovarajući kontrolor, koji nije član tima za reviziju i dolazi iz društva iz mreže koje nije korisnik zajma, izvrši provjeru obavljenih poslova.

Depoziti ili brokerski računi

- Z511.6.** Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati depozite ili brokerski račun kod klijenta usluga revizije koji je banka, brokerska kuća ili slična ustanova, osim ako te depozite ili račune nemaju po redovnim komercijalnim uvjetima.

Zajmovi i garancije od klijenta usluga revizije koji nije banka ili slična ustanova

- Z511.7.** Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće primiti zajam ili garanciju zajma od klijenta usluga revizije koji nije banka ili slična ustanova, osim ako taj zajam ili garancija nisu bez značaja za:
- (a) društvo, društvo iz mreže ili osobu koja prima zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
 - (b) klijenta.

ODJELJAK 520.

POSLOVNI ODNOSI

Uvod

- 520.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i riješili prijetnje po nezavisnost (zaštitili se).
- 520.2. Blizak poslovni odnos sa klijentom usluga revizije ili njegovim rukovodstvom mogao bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 520.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja toga da li je financijski interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njene najuže porodice.
- 520.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji su proizašli iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- imanje financijskog interesa u zajedničkom poduhvatu sa klijentom ili sa vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili službenim licem, odnosno drugom osobom koja obavlja poslove višeg rukovodstva za klijenta;
 - dogovor da se jedna ili više usluga, odnosno proizvoda društva ili društva iz mreže i jedna ili više usluga, odnosno proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
 - dogovore u vezi sa distribucijom, odnosno plasiranjem na tržište koji podrazumijevaju da društvo ili društvo iz mreže distribuira ili plasira proizvode ili usluge klijenta, odnosno da klijent distribuira ili plasira proizvode ili usluge društva ili društva iz mreže.

Poslovni odnosi društva, društva iz mreže, člana tima za reviziju ili članova najuže porodice

- Z520.4.** Društvo, društvo iz mreže ili član tima za reviziju neće imati bliske poslovne odnose sa klijentom usluga revizije ili njegovim rukovodstvom osim ako uključeni financijski interes nije bez značaja a poslovni odnos nevažan za klijenta ili njegovu rukovodstvo, za društvo, društvo iz mreže ili člana tima za reviziju, kako pripada.

- 520.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta usluga revizije ili njegovog rukovodstva i člana najuže porodice člana tima za reviziju moglo bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja.

Zajednički interesi u subjektu sa koncentriranim vlasništvom

Z520.5 Društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati poslovni odnos koji podrazumijeva imanje bilo kakvih interesa u subjektu sa koncentriranim vlasništvom kada u njemu interese imaju i klijent usluga revizije ili njegov direktor, službeno lice ili bilo koja grupa tih osoba, osim kada:

- (a) je poslovni odnos nevažan za društvo, društvo iz mreže ili osobu, kako je primjenjivo, te za klijenta;
- (b) je financijski interes bez značaja za ulagača ili grupu ulagača; i
- (c) financijski interes ne daje ulagaču ili grupi ulagača mogućnost kontrole nad subjektom sa koncentriranim vlasništvom.

Kupovina dobara ili usluga

- 520.6. P1. Kada društvo, društvo iz mreže, član tima za reviziju ili bilo koji član najuže porodice te osobe kupi dobra i usluge od klijenta usluga revizije to u pravilu ne stvara prijetnju po neovisnost/nezavisnost ukoliko je transakcija izvršena u sklopu redovnog poslovanja i po tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogu biti takvog sadržaja ili veličine da stvaraju prijetnju proisteklu iz ličnih interesa.
- 520.6. P2. U primjere radnji kojima bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa spada:
- uklanjanje elementa veličine ili smanjenje veličine transakcije;
 - isključivanje osobe iz tima za reviziju.

ODJELJAK 521.**PORODIČNI I OSOBNI ODNOSI****Uvod**

- 521.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i osloвила prijetnje po nezavisnost.
- 521.2. Porodični ili lični odnosi sa zaposlenicima klijenta mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 521.3. P1. Prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja mogli bi uzrokovati porodični i lični odnosi između člana tima za reviziju i direktora, službenog lica ili, zavisno od njihove funkcije, određenih zaposlenika klijenta usluga revizije.
- 521.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti date osobe u sklopu tima za reviziju;
 - funkciju člana porodice ili druge osobe u sklopu klijenta, te bliskosti datog odnosa.

Član najuže porodice člana tima za reviziju

- 521.4. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja se javlja kada je član najuže porodice člana tima za reviziju zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na finansijski položaj, finansijske rezultate ili novčane tokove klijenta.
- 521.4. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- funkciju člana najuže porodice;
 - poslove člana tima za reviziju.
- 521.4. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja je isključivanje date osobe iz tima za reviziju.
- 521.4. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja je strukturiranje poslova tima za reviziju na takav način da dati član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana najuže porodice.

- Z521.5** Osoba neće biti član tima za reviziju ukoliko je bilo koji član njene najuže porodice:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije;
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
 - (c) je bio u takvoj poziciji u periodu koji obuhvata angažman ili dati financijski izvještaji.

Član uže porodice člana tima za reviziju

- 521.6. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zbližavanja nastaje u situacijama kada je član uže porodice člana tima za reviziju:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije; ili
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 521.6. P2. Faktori od značaja kod procjene nivoa takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima za reviziju i člana uže porodice;
 - funkciju člana uže porodice;
 - poslove člana tima za reviziju.
- 521.6. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zbližavanja je isključivanje date osobe iz tima za reviziju.
- 521.6. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zbližavanja je strukturiranje poslova tima za reviziju na takav način da dani član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana uže porodice

Drugi bliski odnosi članova tima za reviziju

- Z521.7.** Član tima za reviziju mora konsultirati politike i postupke društva ukoliko ima blizak odnos sa osobom koja nije član njegove najuže ili uže porodice a koja je:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije; ili
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

- 521.7. P1. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- prirodu odnosa između date osobe i člana tima za reviziju;
 - funkciju osobe u okviru klijenta;
 - poslove člana tima za reviziju.
- 521.7. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja je isključivanje date osobe iz tima za reviziju.
- 521.7. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja je strukturiranje poslova tima za reviziju na takav način da dati član tima ne radi na pitanjima iz nadležnost osobe sa kojom ima blizak odnos.

Odnosi partnera i zaposlenika društva

- Z521.8.** Partneri i zaposlenici društva će konsultirati politike i postupke društva ako znaju za postojanje ličnog ili porodičnog odnosa između:
- (a) partnera ili zaposlenika društva, odnosno društva iz mreže koji nije član tima za reviziju; i
 - (b) direktora ili službenog lica, odnosno zaposlenika klijenta usluga revizije kojem pozicija omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 521.8. P1. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- prirodu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, službenog lica ili zaposlenika klijenta;
 - stupanj interakcije između datog partnera ili zaposlenika društva sa timom za reviziju;
 - funkciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
 - funkciju date osobe u sklopu klijenta.
- 521.8. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnji po osnovu zblizavanja uključuju:
- strukturiranje poslova partnera ili zaposlenika tako da se smanji svaki mogući uticaj na angažman za provođenje revizije;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru relevantnih poslova revizije.

ODJELJAK 522.**NEDAVNI RAD ZA KLIJENTA USLUGA REVIZIJE****Uvod**

- 522.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po nezavisnost (zaštitila se).
- 522.2. Ako je član tima za reviziju u skorijoj prošlosti radio kao direktor ili službeno lice, odnosno kao zaposlenik klijenta usluga revizije, to bi moglo izazvati prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Rad u periodu obuhvaćenom izvještajem o reviziji**

- Z522.3.** Tim za reviziju neće uključivati osobu koja je u periodu obuhvaćenom izvještajem o reviziji:
- (a) radila kao direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije; ili
 - (a) bila zaposlenik kojem pozicija omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

Rad prije perioda obuhvaćenog izvještajem o reviziji

- 522.4. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa, odnosno prijetnja samoprovjere ili po osnovu zblizavanja mogla bi se javiti ako je član tima za reviziju prije perioda obuhvaćenog izvještajem o reviziji:
- (a) radio kao direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije; ili
 - (b) bio zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.
- Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg angažmana za provođenje revizije procjenjivala odluka koju je data osoba donijela, odnosno poslovi koje je obavljala dok je još bila u radnom odnosu u klijentu.
- 522.4. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- funkciju date osobe u sklopu klijenta;
 - trajanje perioda otkako je osoba prestala raditi za klijenta;
 - poslove člana tima za reviziju.

- 522.4. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz osobnih interesa, odnosno prijetnje samoprovjere ili po osnovu zbližavanja je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada datog člana tima za reviziju.

ODJELJAK 523.**VRŠENJE DUŽNOSTI DIREKTORA ILI SLUŽBENOG LICA KLIJENTA USLUGA REVIZIJE****Uvod**

- 523.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i oslovlila prijetnje po nezavisnost.
- 523.2. Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga revizije stvara prijetnje proistekle iz ličnih interesa i prijetnje samoprovjere. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica**

- Z523.3.** Partner ili zaposlenik društva, odnosno društva iz mreže neće vršiti dužnost direktora ili službenog lica klijenta usluga revizije koje društvo pruža.

Vršenje dužnosti sekretara poduzeća

- Z523.4.** Partner ili zaposlenik društva, odnosno društva iz mreže neće vršiti dužnost sekretara klijenta usluga revizije koje društvo pruža, osim kada:
- (a) to eksplicitno dopuštaju lokalni zakoni, pravila struke ili uobičajena praksa;
 - (b) rukovodstvo donosi sve relevantne odluke; i
 - (c) su dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje obavezne dokumentacije u vezi sa poreskim prijavama.
- 523.4. P1. Funkcija sekretara poduzeća ima različite konotacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi sekretara mogu se kretati od administrativnih poslova, kao što su upravljanje kadrovima i vođenje evidencija i registara poduzeća, do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja da poduzeće poštuje primjenjivu regulativu ili pružanja savjeta o pitanjima iz domena korporativnog upravljanja. U pravilu se na ovu funkciju gleda kao na funkciju koja podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom. Prema tome, ako partner ili zaposlenik društva, odnosno društva iz mreže vrši dužnost sekretara klijenta usluga revizije to stvara prijetnju (više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije dato je u odjeljku 600., *Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije*).

ODJELJAK 524.

RADNI ODNOS U KLIJENTU

Uvod

- 524.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i otklonila prijetnje po neovisnost/nezavisnost.
- 524.2. Postojanje radnog odnosa u klijentu usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zbližavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 524.3. P1. Prijetnja po osnovu zbližavanja ili prijetnja proistekla iz zastrašivanja mogu nastati u situacijama kada su sljedeće osobe bile član tima za reviziju ili partner u društvu, odnosno društvu iz mreže:
- direktor ili službeno lice klijenta usluga revizije;
 - zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na izradu računovodstvene evidencije ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

Ograničenja za bivše partnere ili članove timova za reviziju

- Z524.4.** Društvo je dužno osigurati da više ne postoji značajna veza između društva, odnosno društva iz mreže i:
- (a) bivšeg partnera koji je prešao raditi za klijenta usluga revizije koje društvo pruža; ili
- (b) bivšeg člana tima za reviziju koji je prešao raditi za klijenta usluga revizije,
- ako bilo koji od njih u sklopu klijenta vrši funkciju:
- (i) direktora ili službenog lica; ili
- (ii) zaposlenika u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje.

Značajna veza između društva, odnosno društva iz mreže i date osobe i dalje postoji osim kada:

- (a) data osoba nema pravo na beneficije ili plaćanja od društva ili društva iz mreže, osim onih koja su u skladu sa unaprijed ustanovljenim fiksnim dogovorima;

- (b) svaki iznos koji društvo ili društvo iz mreže duguju toj osobi nije značajan za društvo, odnosno društvo iz mreže; i
- (c) data osoba ne nastavlja učestvovati ili ostavljati utisak da učestvuje u poslovanju ili profesionalnim poslovima društva, odnosno društva iz mreže.

524.4. P1. Čak i kad su zahtjevi iz tačke Z524.4. zadovoljeni može doći do nastanka prijetnje po osnovu zblizavanja ili proistekle iz zastrašivanja.

524.4. P2. Prijetnja po osnovu zblizavanja ili proistekla iz zastrašivanja može se javiti kada bivši partner društva ili društva iz mreže pređe raditi u subjekt na neku od funkcija iz tačke 524.3. P1. a taj subjekt kasnije postane klijent usluga revizije koje pruža društvo.

524.4. P3. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:

- funkciju koju je osoba preuzela u sklopu klijenta;
- svako uključivanje osobe u budući rad tima za reviziju;
- trajanje perioda otkako je osoba bila član tima za reviziju ili partner društva, odnosno društva iz mreže;
- prethodnu funkciju osobe u okviru tima za reviziju, društva ili društva iz mreže, na primjer, da li je bila odgovorna za održavanje redovnih kontakata sa rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje klijentom.

524.4. P4. Primjeri radnji koje mogu poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji po osnovu zblizavanja ili proisteklih iz zastrašivanja uključuju:

- izmjene plana revizije;
- raspoređivanje osoba koje posjeduju dovoljno iskustva u radu sa osobom koja je prešla raditi za klijenta u tim za reviziju;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada nekadašnjeg člana tima za reviziju.

Članovi tima za reviziju koji stupaju u radni odnos u klijentu usluga revizije

Z524.5. Društvo ili društvo iz mreže su dužni uspostaviti politike i postupke koji članovima timova za reviziju nalažu da obavijeste društvo, odnosno društvo iz mreže o svom stupanju u pregovore o zaposlenju sa klijentom usluga revizije.

524.5. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa nastaje kada član tima za reviziju učestvuje u angažmanu za provođenje revizije znajući da će nekad u budućnosti preći da radi za klijenta.

524.5. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa je isključivanje date osobe iz tima za reviziju.

524.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru svih značajnih prosudbi koje je data osoba donijela u svojstvu člana tima.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Glavni partneri u reviziji

Z524.6. Uz uvažavanje tačke Z524.8., ako osoba koja je bila glavni partner u reviziji u vezi sa klijentom usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa pređe raditi za tog klijentu kao:

- (a) direktor ili službeno lice; ili
- (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan uticaj nad izradom računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje,

to dovodi u pitanje neovisnost/nezavisnost, osim ako nakon što osoba prestane biti glavni partner u reviziji:

- (i) klijent usluga revizije izda izmijenjene finansijske izvještaje za period od najmanje dvanaest mjeseci; i
- (ii) data osoba nije bila član tima koji je provodio reviziju tih finansijskih izvještaja.

Viši ili rukovodni partner (izvršni direktor ili osoba na jednakoj funkciji) društva

Z524.7. Uz uvažavanje tačke Z524.8., ako osoba koja je bila viši ili rukovodni partner (izvršni direktor ili osoba na jednakoj funkciji) društva pređe raditi za klijenta usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) direktor ili službeno lice; ili
- (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan uticaj na izradu računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje,

to dovodi u pitanje neovisnost/nezavisnost, osim ako je prošlo dvanaest mjeseci otkako je ta osoba bila viši ili rukovodni partner (izvršni direktor ili osoba na jednakoj funkciji) društva.

Poslovne kombinacije

Z524.8. Izuzeto od tačaka Z524.6. i Z524.7., neovisnost nije dovedena u pitanje ako okolnosti opisane u tim tačkama proizlaze iz poslovne kombinacije i:

- (a) funkcija nije prihvaćena imajući u vidu buduću poslovnu kombinaciju;

- (b) sve beneficije ili plaćanja koja društvo, odnosno društvo iz mreže duguju nekadašnjem partneru su u potpunosti izmirena, osim ako se vrše u skladu sa unaprijed utvrđenim fiksnim dogovorom i ako svaki iznos koji se duguje partneru nije bez značaja za društvo ili društvo iz mreže, kako je primjenjivo;
- (c) bivši partner ne nastavlja učestvovati ili odavati utisak da učestvuje u poslovanju ili profesionalnim poslovima društva, odnosno društva iz mreže; i
- (d) društvo o funkciji koju je partner obnašao u sklopu klijenta usluga revizije razgovara sa osobama nadležnim za upravljanje.

ODJELJAK 525.**PRIVREMENE PRERASPODJELE KADROVA****Uvod**

- 525.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i oslovila prijetnje po neovisnost/nezavisnost.
- 525.2. Privremeno ustupanje kadrova klijentu usluga revizije može stvoriti prijetnju samoprovjere, po osnovu zbližavanja ili prijetnju u vezi sa propagiranjem. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opšte odredbe**

- 525.3. P1. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja prijetnji nastalih usljed ustupanja kadrova društva ili društva iz mreže klijentu usluga revizije spada:
- provođenjem dodatne provjere poslova koje su izvršili ustupljeni kadrovi mogla bi se osloviti prijetnja samoprovjere;
 - neuključivanjem ustupljenih kadrova u sastav tima za reviziju mogla bi se osloviti prijetnja po osnovu zbližavanja ili prijetnja u vezi sa propagiranjem;
 - nedavanjem ustupljenim kadrovima odgovornosti za bilo koju od funkcija ili poslova koje su vršili kada su bili ustupljeni mogla bi se osloviti prijetnja samoprovjere.
- 525.3. P2. U uvjetima kada prijetnje po osnovu zbližavanja i u vezi sa propagiranjem nastanu kao rezultat ustupanja kadrova društva ili društva iz mreže klijentu usluga revizije kakvo dovede do toga da postanu previše tijesno povezani sa stavovima i interesima rukovodstva, obično ne postoje odgovarajuće mjere zaštite.
- Z525.4.** Društvo ili društvo iz mreže neće ustupati svoje kadrove klijentu usluga revizije, osim kada:
- (a) se takva ispomoć pruža samo na veoma kratak period;
 - (b) dato osoblje nije uključeno u pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja kakve ne bi bile dozvoljene u skladu sa odjeljkom 600. i njegovim pododjeljcima; i
 - (c) dato osoblje ne preuzima rukovodne odgovornosti a klijent revizije je nadležan da ih usmjerava i nadzire njihov rad.

ODJELJAK 540.**DUGOTRAJNA POVEZANOST KADROVA (UKLJUČUJUĆI ROTIRANJE PARTNERA) S KLIJENTOM USLUGA REVIZIJE****Uvod**

- 540.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 540.2. Kada je osoba dugo uključena u angažman za provođenje revizije mogu se javiti prijetnje po osnovu zblizavanja i prijetnje proistekle iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Svi klijenti usluga revizije**

- 540.3. P1. Iako je razumijevanje klijenta usluga revizije i njegovog okruženja od ključnog značaja za kvalitetu revizije, moglo bi doći do pojave prijetnje po osnovu zblizavanja kada je osoba u svojstvu člana tima za reviziju dugo povezana sa:
- klijentom usluga revizije i njegovim poslovanjem;
 - višim rukovodstvom klijenta usluga revizije; ili
 - financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskim podacima koji čine osnovu tih financijskih izvještaja.
- 540.3. P2. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može nastati kao rezultat zabrinutosti osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta ili njene zainteresiranosti da zadrži blizak lični odnos sa članom višeg rukovodstva ili osobama nadležnim za upravljanje. Takva prijetnja bi mogla neprimjereno uticati na prosudbe te osobe.
- 540.3. P3. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje po osnovu zblizavanja ili prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:
- u odnosu na osobu:
 - ukupno trajanje odnosa osobe sa klijentom, uključujući to da li je taj odnos postojao i dok je osoba radila za drugo društvo;
 - koliko dugo je osoba član tima koji radi na datom angažmanu i vrstu poslova koje vrši;

- u kojoj mjeri radom te osobe upravljaju, provjeravaju ga i nadgledaju kadrovi višeg ranga;
 - u kojoj mjeri osoba, usljed svog ranga, može uticati na ishod revizije u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova tima koji radi na angažmanu;
 - bliskost ličnih odnosa osobe sa višim rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje;
 - prirodu, učestalost i obim interakcije između date osobe i višeg rukovodstva ili osoba nadležnih za upravljanje;
- (b) u odnosu na klijenta usluga revizije:
- vrstu ili kompleksnost problema klijenta u vezi sa računovodstvom i finansijskim izvještavanjem i da li su u odnosu na njih zabilježene kakve promjene;
 - da li je u skorije vrijeme bilo promjena u višem rukovodstvu, odnosno među osobama nadležnim za upravljanje;
 - da li je bilo kakvih strukturnih promjena u organizaciji klijenta koje bi mogle uticati na prirodu, učestalost i obim interakcija koje bi data osoba mogla imati sa višim rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje.

540.3. P4. Kombinacija dva ili više faktora mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja nivoa prijetnji. Na primjer, prijetnje po osnovu zbližavanja koje se su se razvile postepeno kao rezultat sve bližeg odnosa između neke osobe i člana višeg rukovodstva klijenta mogle bi se smanjiti ako bi taj član višeg rukovodstva klijenta napustio svoju funkciju.

540.3. P5. Primjer radnje kojom bi se mogle otkloniti prijetnje po osnovu zbližavanja i proistekle iz ličnih interesa nastale kao rezultat duže uključenosti osobe u angažman za provođenje revizije je isključivanje te osobe iz tima za reviziju u sklopu rotiranja kadrova.

540.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji po osnovu zbližavanja ili proisteklih iz ličnih interesa uključuju:

- promjenu funkcije osobe u timu za reviziju ili vrste i obima poslova koje obavlja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima za reviziju da izvrši provjeru rada date osobe;
- provođenje redovnih nezavisnih unutrašnjih ili vanjskih provjera kvaliteta izvršenja angažmana.

- Z540.4.** Ako se društvo odluči da se od nastalih prijetnji moguće zaštititi Jedino tako što će rotiranjem kadrova datu osobu isključiti iz tima za reviziju, mora utvrditi odgovarajući period tokom kog osoba neće:
- (a) biti član tima koji radi na angažmanu za provođenje revizije;
 - (b) vršiti kontrolu kvaliteta angažmana za provođenje revizije; ili
 - (c) uživati direktan uticaj nad ishodom angažmana za provođenje revizije.

Taj period mora biti dovoljno dug da dozvoli rješavanje prijetnji po osnovu zblizavanja i proisteklih iz ličnih interesa. Kada je riječ o subjektima od javnog interesa, važe točke od Z540.5. do Z540.20.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

- Z540.5.** Uz uvažavanje točaka od Z540.7. do Z540.9., kada je riječ o reviziji subjekata od javnog interesa, osoba neće vršiti ni jednu od sljedećih dužnosti ili kombinaciju tih dužnosti u periodu koji prelazi sedam godina ukupno (u daljem tekstu: period kontinuiranog rada):
- (a) partner na angažmanu;
 - (b) osoba imenovana da obavlja poslove provjere kontrole kvaliteta izvršenja angažmana; ili
 - (c) bilo koju od dužnosti glavnog partnera na angažmanu za provođenje revizije.

Po isteku perioda kontinuiranog rada, osoba će poslove obavljati u periodu mirovanja prema odredbama točaka od Z540.11. do Z540.19.

- Z540.6.** Pri izračunavanju perioda kontinuiranog rada brojanje godina se neće vršiti iz početka osim ako osoba prestane obnašati bilo koju od funkcija pobrojanih u točki Z540.5. (a), (b) i (c) na minimalan period. Minimalan period je neprekidan period jednak najmanje periodu mirovanja utvrđenom u skladu sa točkama od Z540.11. do Z540.13. u odnosu na točnu funkciju koju je osoba obnašala u godini neposredno prije prestanka takvog rada.

- 540.6. P1. Na primjer, osoba koja je četiri godine vršila dužnost partnera na angažmanu i nakon toga je prestala obnašati na period od tri godine, na istom angažmanu za provođenje revizije može nastaviti raditi kao glavni partner još tri godine (što će zbirno činiti sedam godina). Nakon toga, osoba mora proći period mirovanja u skladu sa točkom Z540.14.

- Z540.7.** Izuzeto od točke Z540.5., glavnim partnerima na reviziji čiji kontinuitet rada je od posebnog značaja za kvalitetu revizije može, u rijetkim slučajevima uzrokovanim nepredviđenim okolnostima na koje društvo ne može uticati i uz suglasnost osoba nadležnih za upravljanje, biti dozvoljeno da nastave vršiti dužnost glavnog partnera na reviziji dodatnih godinu dana, sve dok je moguće otkloniti prijetnju po nezavisnost ili je svesti na prihvatljivi nivo.

540.7. P1. Na primjer, glavni partner u reviziji može nastaviti vršiti tu dužnost u timu za reviziju dodatnih godinu dana kada usljed nepredviđenih okolnosti, kao što je ozbiljna bolest osobe koja ga je trebala zamijeniti, obavezno rotiranje nije izvodivo. U tom slučaju, društvo će osobama nadležnim za upravljanje objasniti razloge zašto nije moguće izvršiti planirano rotiranje i s njima razgovarati o potrebi za eventualnim uvođenjem mjera zaštite kako bi se umanjile sve nastale prijetnje.

Z540.8. Ako klijent usluga revizije postane subjekt od javnog interesa, društvo će kod utvrđivanja rasporeda rotiranja kadrova uzeti u obzir trajanje perioda u kom je osoba radila kao glavni partner u reviziji, pružajući usluge datom klijentu prije nego je postao subjekt od javnog interesa. Ako je osoba vršila dužnost glavnog partnera u reviziji za istog klijenta u periodu od ukupno pet godina ili manje do trenutka kada klijent postane subjekt od javnog interesa, može nastaviti raditi za klijenta u istom svojstvu sedam godina umanjeno za broj već odrađenih godina prije nego bude isključena iz angažmana putem rotiranja kadrova. Izuzeto od točke Z540.5., ako je osoba vršila dužnost glavnog partnera u reviziji, radeći za klijenta ukupno šest godina prije nego klijent postane subjekt od javnog interesa, uz suglasnost osoba nadležnih za upravljanje, može nastaviti vršiti istu dužnost najviše dvije dodatne godine prije nego putem rotiranja kadrova bude isključena iz angažmana.

Z540.9. Kada društvo raspolaže sa svega nekoliko osoba koje posjeduju neophodno znanje i iskustvo da vrše dužnost glavnog partnera u reviziji subjekata od javnog interesa, redovno rotiranje glavnih partnera se može pokazati neizvodivim. Izuzeto od točke Z540.5., ako je nezavisno regulatorno tijelo u datoj jurisdikciji odobrilo pravljenje iznimki kod rotiranja partnera u takvim uvjetima, osoba može nastaviti raditi kao glavni partner u reviziji duže od sedam godina, u skladu sa tim izuzećem. Ovo je moguće pod uvjetom da je dato nezavisno regulatorno tijelo odredilo druge zahtjeve koji moraju biti isposlovan, kao što je trajanje perioda tokom kog glavni partner u reviziji može biti isključen iz rotiranja kadrova ili zahtjev za provođenjem redovnih nezavisnih vanjskih provjera.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi sa periodom kontinuiranog rada

Z540.10. Kod procjenjivanja prijetnji nastalih usljed dugotrajne povezanosti osobe sa angažmanom za provođenje revizije, društvo će posebnu pažnju obratiti na dužnosti koje je vršila i trajanje njene povezanosti sa datim angažmanom prije nego je postala glavni partner na njemu.

540.10. P1. Može se desiti da društvo, primjenjujući konceptualni okvir, dođe do zaključka da nije primjereno da osoba koja vrši dužnost glavnog partnera u reviziji nastavi djelovati u tom svojstvu iako je dužnost vršila kraće od sedam godina.

Period mirovanja

- Z540.11.** Ako je osoba vršila dužnost partnera na angažmanu ukupno sedam godina, period mirovanja će trajati pet uzastopnih godina.
- Z540.12.** Kada je osoba imenovana da provede provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana i radila je u tom svojstvu ukupno sedam godina, period mirovanja će trajati tri uzastopne godine.
- Z540.13.** Ako je osoba vršila dužnost glavnog partnera u reviziji obavljajući poslove koji nisu poslovi iz tačaka Z540.11. i Z540.12. ukupno sedam godina, period mirovanja će trajati dvije uzastopne godine.

Rad u kombinaciji sa vršenjem dužnosti glavnog partnera u reviziji

- Z540.14.** Ako je osoba kombinirano vršila dužnost glavnog partnera u reviziji i obavljala poslove partnera na angažmanu ukupno četiri ili više godina, period mirovanja će trajati pet uzastopnih godina.
- Z540.15.** Uz uvažavanje tačke Z540.16. (a), ako je osoba kombinirano vršila dužnost glavnog partnera u reviziji i obavljala poslove glavnog partnera u reviziji nadležnog za provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana ukupno četiri ili više godina, period mirovanja će trajati tri uzastopne godine.
- Z540.16.** Ako je osoba kombinirano vršila dužnost partnera na angažmanu i obavljala poslove provjere kontrole kvaliteta izvršenja angažmana ukupno četiri ili više godina, period mirovanja će trajati:
- (a) izuzeto od točke Z540.15., pet uzastopnih godina, kada je osoba vršila dužnost partnera na angažmanu tri ili više godina; ili
 - (b) tri uzastopne godine za sve ostale kombinacije.
- Z540.17.** Ako je osoba vršila bilo koju kombinaciju dužnosti glavnog partnera u reviziji osim funkcija iz točaka od Z540.14. do Z540.16., period mirovanja će trajati dvije uzastopne godine.

Raniji rad u drugom društvu

- Z540.18.** Kod utvrđivanja broja godina tokom kojih je osoba vršila dužnost glavnog partnera u reviziji kako predviđa točka Z540.5., trajanje tog odnosa će, tamo gdje je primjenjivo, uključivati i vrijeme koje je data osoba prethodno prevela radeći kao glavni partner na istom angažmanu za provođenje revizije za drugo društvo.

Kraći period mirovanja uređen zakonom ili drugim propisom

- Z540.19.** Kada je zakonodavno ili regulatorno tijelo (ili organizacija koju je ovlastilo ili priznaje takvo zakonodavno ili regulatorno tijelo) za partnera na angažmanu odredila period mirovanja kraći od pet uzastopnih godina, duži od tog perioda ili tri godine mogu biti

zamijenjeni periodom mirovanja od pet uzastopnih godina iz točaka Z540.11., Z540.14. i Z540.16. (a), pod uvjetom da primjenjivi period kontinuiranog rada ne prelazi sedam godina.

Ograničeni rad u periodu mirovanja

Z540.20. U relevantnom periodu mirovanja, osoba neće:

- (a) biti član tima koji radi na angažmanu ili pružati kontrolu kvaliteta za angažman za provođenje revizije;
- (b) obavljati konsultacije sa timom koji radi na angažmanu ili sa klijentom o stručnim ili pitanjima koji se tiču date grane privrede, transakcija ili događaja koji utiču na angažman za provođenje revizije (osim razgovora sa timom koji radi na angažmanu koji su ograničeni na poslove izvršene, odnosno zaključke donesene u posljednjoj godini perioda kontinuiranog rada te osobe kada se oni tiču date revizije);
- (c) odgovarati za vođenje ili koordinaciju profesionalnih usluga koje društvo ili društvo iz mreže pruža datom klijentu usluga revizije ili nadzirati odnos društva, odnosno društva iz mreže sa tim klijentom; ili
- (d) vršiti bilo koju drugu dužnost, odnosno obavljati poslove u vezi sa klijentom usluga revizije koji nisu prethodno pobrojani, uključujući pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja a koje bi dovele do toga da ta osoba:
 - (i) ima značajne ili učestale interakcije sa višim rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje; ili
 - (ii) direktno utiče na ishod angažmana za provođenje revizije.

540.20. P1. Cilj odredbi točke Z540.20. nije da se osoba spriječi da preuzme vodeću ulogu u društvu ili društvu iz mreže, kao što je vršenje dužnosti višeg ili rukovodnog partnera (izvršnog direktora ili osobe koja obnaša jednaku funkciju).

ODJELJAK 600.**PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA
KLIJENTU USLUGA REVIZIJE****Uvod**

- 600.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 600.2. Društva i društva iz mreže mogu pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije, u skladu sa svojim sposobnostima i oblastima stručnosti. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa i prijetnje po neovisnost/nezavisnost.
- 600.3. Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu od značaja za uslove kada se konceptualni okvir primjenjuje kako bi se prepoznale, procijenile i oslovile prijetnje po neovisnost kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije. Pododjeljci u nastavku teksta uređuju posebne zahtjeve i daju materijale za primjenu kada društvo ili društvo iz mreže pruža određene usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije i navode vrste prijetnji koje mogu proizaći iz toga. Neki od njih postavljaju i zahtjeve kojima se društvu ili društvu iz mreže izričito zabranjuje da pružaju određene usluge klijentu usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu osloviti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z600.4.** Prije nego društvo ili društvo iz mreže prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije, dužni su utvrditi da li bi pružanje takve usluge moglo proizvesti prijetnje po neovisnost/nezavisnost.
- 600.4. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz ovog odjeljka pomažu društvu kod analiziranja određenih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja i s njima povezanih prijetnji do kojih bi moglo doći ako društvo ili društvo iz mreže bude pružalo usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije.
- 600.4. P2. Nove poslovne prakse, evolucija finansijskih tržišta i promjene u informatičkoj tehnologiji su samo neka od dešavanja zbog kojih nije moguće izraditi potpunu listu usluga bez izražavanja uvjerenja koje je moguće pružiti klijentu usluga revizije. Prema tome, Kodeks ne daje potpunu listu svih usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle biti pružene klijentu usluga revizije.

Procjenjivanje prijetnji

600.5. P1. U faktore od značaja za procjenu nivoa prijetnji koje su nastale kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije spadaju:

- sadržaj, opseg i svrha usluge;
- utvrđeni nivo zavisnosti od ishoda te usluge kao dijela revizije;
- pravno i regulatorno okruženje u kom se usluga pruža;
- da li će ishod pružanja usluge uticati na pitanja zastupljena u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje i, ako hoće:
 - u kojoj mjeri će ishod usluge imati značajne efekte na financijske izvještaje;
 - s kojim stupnjem subjektivnosti će biti utvrđeni odgovarajući iznosi ili način na koji će se postupati sa tim pitanjima koja su zastupljena u financijskim izvještajima;
- nivo stručnosti rukovodstva i kadrova klijenta u odnosu na vrstu usluge koja se pruža;
- mjera u kojoj je klijent uključen u određivanje značajnih pitanja koja podliježu prosuđivanju;
- priroda i mjera uticaja usluge, ako ga uopće ima, na sisteme koji daju informacije koje čine veći dio klijentovih;
 - računovodstvenih evidencija, odnosno financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje;
 - unutrašnjih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- da li je klijent subjekt od javnog interesa. Na primjer, može se stjecati dojam da pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa stvara veći nivo prijetnje.

600.5. P2. Pododjeljci od 601. do 610. daju primjere dodatnih faktora od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja iz tih pododjeljaka.

Značajnost u odnosu na financijske izvještaje

600.5. P3. Pododjeljci od 601. do 610. se pozivaju na značajnost u odnosu na financijske izvještaje klijenta usluga revizije. Koncept značajnosti u vezi sa revizijama uređen je MRevS-u 320., *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, a u vezi sa uvidima MSU-om 2400 (izmijenjeno

izdanje), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. Utvrđivanje značajnosti nalaže korištenje profesionalnog rasuđivanja i na njega utiču i kvantitativni i kvalitativni faktori, kao i viđenja potreba korisnika za financijskim podacima.

Pružanje više usluga bez izražavanja uvjerenja istom klijentu usluga revizije

600.5. P4. Društvo ili društvo iz mreže mogu pružati više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije. U takvim uvjetima, razmatranje kombiniranih efekata prijetnji nastalih kao rezultat pružanja tih usluga predstavlja značajan dio procjene prijetnji koju vrši društvo.

Rješavanje prijetnji - Zaštita

600.6. P1. Pododjeljci od 601. do 610. daju primjere radnji, uključujući mjere zaštite, koje bi mogle poslužiti za rješavanje prijetnji po nezavisnost nastalih kao rezultat pružanja onih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja kada te prijetnje nisu na prihvatljivom nivou. Pododjeljci ne uključuju potpunu listu primjera.

600.6. P2. Neki od pododjeljaka postavljaju zahtjeve kojima se društvu ili društvu iz mreže izričito zabranjuje da pružaju određene usluge klijentu usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu osloviti primjenom mjera zaštite.

600.6. P3. Točka 120.10. P2. daje opis mjera zaštite. U odnosu na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja, mjere zaštite su radnje koje društvo poduzima, zasebno ili zajedno, kako bi u suštini svelo prijetnje po neovisnost/nezavisnost na prihvatljivi nivo. U nekim situacijama, kada je prijetnja proizašla iz pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije, može se desiti da ne postoje odgovarajuće mjere zaštite. U takvim situacijama, primjena konceptualnog okvira iz odjeljka 120. nalaže da društvo odbije ili prestane pružati usluge bez izražavanja uvjerenja, odnosno da odbije ili raskine angažman za provođenje revizije.

Zabrana preuzimanje rukovodnih odgovornosti

Z600.7. Društvo ili društvo iz mreže neće preuzeti rukovodne odgovornosti za klijenta usluga revizije.

600.7. P1. Rukovodne odgovornosti podrazumijevaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka u vezi sa stjecanjem, raspoređivanjem i kontroliranjem kadrova, te financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.

600.7. P2. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije stvara prijetnje samoprovjere i proistekle iz ličnih interesa ako društvo ili društvo iz mreže tokom pružanja usluge preuzme rukovodne odgovornosti. Preuzimanje rukovodnih odgovornosti

također dovodi do prijetnje po osnovu zblizavanja, a može proizvesti i prijetnju u vezi sa propagiranjem jer društvo, odnosno društvo iz mreže postanu previše tijesno povezani sa stavovima i interesima rukovodstva.

600.7. P3. Utvrđivanje da li neki od poslova spada u rukovodne odgovornosti zavisi od okolnosti i iziskuje korištenje profesionalnog rasuđivanja. Primjeri poslova koji bi bili smatrani rukovodnim odgovornostima su:

- kreiranje politika i određivanje strateškog usmjerenja;
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika u vezi sa njihovim radom za subjekt;
- odobravanje transakcija;
- kontroliranje, odnosno upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima;
- donošenje odluka o tome koje preporuke društva, društva iz mreže ili trećih strana primijeniti;
- odgovaranje osobama nadležnim za upravljanje ispred rukovodstva;
- preuzimanje odgovornosti za:
 - izradu i vjerodostojno prezentiranje financijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom za financijsko izvještavanje;
 - osmišljavanje, uvođenje, praćenje ili održavanje unutrašnje kontrole.

600.7. P4. Davanje savjeta i preporuka koje rukovodstvu klijenta usluga revizije pomažu u izvršenju njihovih obaveza ne predstavlja preuzimanje rukovodnih odgovornosti (vidjeti točke od Z600.7. do 600.7. P3.).

Z600.8. Kako bi izbjeglo preuzimanje rukovodnih odgovornosti kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije, društvo mora procjenjivati da rukovodstvo klijenta donosi sve prosudbe i odluke koje spadaju u njegovu nadležnost. To uključuje osiguravanje da rukovodstvo klijenta:

- (a) imenuje osobu sa odgovarajućim sposobnostima, znanjem i iskustvom koja će sve vrijeme odgovarati za odluke klijenta i nadgledati pružanje usluga. Ta osoba, po mogućnosti član višeg rukovodstva, će razumjeti:
- (i) ciljeve, sadržaj i rezultate usluga; i
 - (ii) šta su odgovornosti klijenta a šta društva, odnosno društva iz mreže.

Data osoba, međutim, nije dužna posjedovati odgovarajuću stručnost da pruži ili ponovo pruži predmetne usluge;

- (b) vrši nadzor nad uslugama i procjenjuje da li su rezultati ostvareni pružanjem usluga adekvatni za potrebe klijenta;
- (c) preuzima odgovornost za sve radnje koje je potrebno poduzeti u odnosu na rezultate pružanja usluga, ukoliko ih ima.

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije koji naknadno postane subjekt od javnog interesa

Z600.9. Usluga bez izražavanja uvjerenja koju društvo ili društvo iz mreže pruža, odnosno koju je pružilo klijentu usluga revizije dovodi u pitanje nezavisnost tog društva ako dati klijent postane subjekt od javnog interesa osim kada:

- (a) su prethodno pružene usluge bez izražavanja uvjerenja u skladu sa odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente usluga revizije koji nisu subjekti od javnog interesa;
- (b) se pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja čije pružanje klijentima usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa ne dopušta ovaj odjeljak završi prije ili čim je praktično izvodivo nakon što klijent postane subjekat od javnog interesa; i
- (c) društvo razriješi nastale prijetnje koje nisu na prihvatljivom nivou (zaštiti se).

Pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi sa određenim povezanim subjektima

Z600.10. Ovaj odjeljak uključuje zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da preuzmu rukovodne odgovornosti ili pruže određene usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga revizije. Izuzeto od tih zahtjeva, društvo ili društvo iz mreže smije preuzeti rukovodne odgovornosti ili pružiti određene usluge bez izražavanja uvjerenja koje bi inače bile zabranjene sljedećim povezanim subjektima klijenta o čijim financijskim izvještajima društvo treba dati mišljenje:

- (a) subjektu koji ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad klijentom;
- (b) subjektu koji ima direktan financijski interes u klijentu ako taj subjekt uživa veliki utjecaj nad klijentom i ako je dati interes u klijentu značajan za taj subjekt; ili
- (c) subjektu koji je pod značajnom kontrolom sa klijentom, pod uvjetom da je zadovoljeno sljedeće:
 - (i) društvo ili društvo iz mreže ne daju mišljenje o financijskim izvještajima povezanog subjekta;

- (ii) društvo ili društvo iz mreže ne preuzimaju rukovodnu odgovornost, direktno ili indirektno, za subjekt o čijim financijskim izvještajima trebaju dati mišljenje;
- (iii) date usluge ne stvaraju prijetnju samoprovjere jer njihovi rezultati neće biti predmet postupaka revizije; i
- (iv) društvo oslovi druge prijetnje nastale usljed pružanja takvih usluga koje nisu na prihvatljivom nivou.

PODODJELJAK 601. – RAČUNOVODSTVENE I KNJIGOVODSTVENE USLUGE

Uvod

- 601.1. Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu usluga revizije bi moglo proizvesti prijetnju samoprovjere.
- 601.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka do 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu usluga revizije. Ovaj odjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene računovodstvene i knjigovodstvene usluge klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu razriješiti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 601.3. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge podrazumijevaju širok spektar usluga, uključujući:
- izradu računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja;
 - evidentiranje transakcija;
 - usluge u vezi sa obračunavanjem i isplatom plata.
- 601.3. P2. Rukovodstvo odgovara za izradu i vjerodostojno prezentiranje financijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom za financijsko izvještavanje. Njihove odgovornosti uključuju:
- kreiranje računovodstvenih politika i računovodstveno postupanje u skladu sa tim politikama;
 - izradu ili izmjene i dopune izvornih dokumenata, odnosno podataka kojima se potvrđuju transakcije, u elektronskoj i drugim formama. Ovo podrazumijeva:

- izlazne narudžbenice;
- evidencije o radnom vremenu za potrebe utvrđivanja visine plata;
- ulazne narudžbenice;
- unos ili mijenjanje knjiženja u dnevniku;
- određivanje ili odobravanje konta za klasifikaciju transakcija.

601.3. P3. Postupak revizije iziskuje dijalog između društva i rukovodstva klijenta usluga revizije, što može podrazumijevati:

- primjenu računovodstvenih standarda ili politika i zahtjeva u pogledu objavljivanja u financijskim izvještajima;
- procjenu primjerenosti financijske i računovodstvene kontrole i metoda korištenih kod određivanja prikazanih iznosa imovine i obaveza;
- predlaganje ispravki knjiženja u dnevniku.

Navedeni poslovi se smatraju redovnim dijelom postupka revizije i u pravilu ne stvaraju prijetnje sve dok klijent odgovara za odluke u sklopu izrade računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja.

601.3. P4. Slično tome, klijent bi mogao zatražiti stručnu pomoć kod razrješavanja pitanja kao što su usklađivanje konta ili analiziranje i prikupljanje informacija za potrebe izvještavanja regulatora. Pored toga, klijent bi mogao zatražiti i stručni savjet o računovodstvenim pitanjima poput pretvaranja postojećih financijskih izvještaja iz jednog okvira za financijsko izvještavanje u drugi. Primjeri toga su:

- postupanje u skladu sa računovodstvenim politikama grupe;
- prelazak na drugačiji okvir za financijsko izvještavanje, kao što su međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

Navedene usluge u pravilu ne stvaraju prijetnje pod uvjetom da društvo i društvo iz mreže ne preuzimaju rukovodnu odgovornost za klijenta.

Rutinske ili mehaničke računovodstvene i knjigovodstvene usluge

601.4. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge koje su po svojoj prirodi rutinske ili mehaničke iziskuju tek ograničeno ili nikakvo profesionalno rasuđivanje. Primjeri takvih usluga su:

- obračunavanje plaća ili izrada izvještaja o plaćama zasnovano na podacima koje je pripremio klijent na odobrenje i izvršenje plaćanja od klijenta;

- evidentiranje uobičajenih transakcija za koje je lako utvrditi iznose iz izvorne dokumentacije ili unaprijed pripremljenih podataka, kao što su računi za režije kada je klijent odredio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju konta;
- obračunavanje deprecijacije stalne imovine kada klijent odredi računovodstvenu politiku i procijeni korisni vijek i rezidualne vrijednosti;
- knjiženje u glavnoj knjizi transakcija koje je klijent kontirao;
- knjiženje stavki koje je klijent odobrio u probnu bilancu;
- izrada financijskih izvještaja zasnovano na podacima iz probne bilance koje je klijent odobrio i pratećih bilješki zasnovanih na evidencijama koje je klijent odobrio.

Klijenti usluga revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

Z601.5. Društvo ili društvo iz mreže klijentu usluga revizije koji nije subjekt od javnog interesa neće pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući izradu financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskih podataka koji čine osnovu takvih financijskih izvještaja, osim kada:

- (a) su usluge rutinske ili mehaničke prirode; i
- (b) društvo razriješi sve prijetnje nastale kao rezultat pružanja takvih usluga koje nisu na prihvatljivom nivou (zaštititi se).

601.5. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja prijetnje po osnovu samoprocjene nastale kod pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga rutinske i mehaničke prirode klijentu usluga revizije uključuju:

- korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge revizije da izvrši provjeru obavljenih poslova i pružene usluge.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z601.6. Uz uvažavanje točke Z601.7., društvo ili društvo iz mreže neće klijentu usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući izradu financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskih podataka koji čine osnovu tih financijskih izvještaja.

Z601.7. Izuzeto od točke Z601.6., društvo ili društvo iz mreže mogu pružiti računovodstvene i knjigovodstvene usluge rutinske ili mehaničke prirode za odjeljenja povezanih subjekata klijenta usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa ako kadrovi koji pružaju te usluge nisu

članovi tima za reviziju i ako:

- (a) su odjeljenja ili povezani subjekti kojima se usluga pruža zajedno bez značaja za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
- (b) se usluga odnosi na pitanja koja su skupno bez značaja za financijske izvještaje tog odjeljenja ili povezanog subjekta.

PODODJELJAK 602. – ADMINISTRATIVNE USLUGE

Uvod

- 602.1. Pružanje administrativnih usluga klijentu usluga revizije u pravilu ne stvara prijetnje.
- 602.2. Pored posebnih materijala za primjenu iz ovog odjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja administrativnih usluga.

Materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 602.3. P1. Administrativne usluge podrazumijevaju pružanje pomoći klijentima da izvrše rutinske ili mehaničke zadatke u sklopu redovnog poslovanja. Takve usluge iziskuju tek ograničeno ili nikakvo profesionalno rasuđivanje i uredske su prirode.
- 602.3. P2. Primjeri administrativnih usluga uključuju:
- usluge obrade teksta;
 - izradu administrativnih ili propisanih obrazaca koje klijent odobrava;
 - podnošenje takvih obrazaca u skladu sa uputama klijenta;
 - praćenje zakonskih rokova za njihovo podnošenje i napominjanje klijenta usluga revizije o tim rokovima.

PODODJELJAK 603. – USLUGE PROCJENE VRIJEDNOSTI

Uvod

- 603.1. Pružanje usluga procjene vrijednosti klijentu usluga revizije moglo bi uzrokovati prijetnju samoprocjene ili prijetnju u vezi sa propagiranjem.
- 603.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga procjene vrijednosti klijentu usluga revizije. Ovaj odjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže

zabranjuje da pružaju određene usluge procjene vrijednosti klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu riješiti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali

Svi klijenti usluga revizije

- 603.3. P1. Procjena vrijednosti podrazumijeva stvaranje pretpostavki o budućim dešavanjima, primjenu odgovarajuće metodologije i tehnika, te kombinaciju to dvoje u cilju izračunavanja određene vrijednosti ili raspona vrijednosti imovine, obaveze ili cjelokupnog poslovanja.
- 603.3. P2. Ako je od društva ili društva iz mreže zatraženo da izvrše procjenu vrijednosti kako bi klijentu usluga revizije pomogli kod ispunjenja obaveza u vezi sa prijavljivanjem ili planiranjem poreza i rezultati te procjene vrijednosti neće direktno uticati na financijske izvještaje, važe dijelovi materijala za primjenu iz točaka od 604.9. P1. do 604.9 P5. koji se odnose na takve usluge.
- 603.3. P3. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji samoprocjene ili u vezi sa propagiranjem proizašlih iz pružanja usluga procjene vrijednosti klijentima usluga revizije uključuju:
- upotrebu i svrhu izvještaja o procjeni vrijednosti;
 - da li će izvještaj o procjeni vrijednosti biti objavljen;
 - u kojoj mjeri je klijent uključen u utvrđivanje i odobravanje metodologije procjene vrijednosti i drugih bitnih pitanja o kojima se rasuđuje;
 - stupanj subjektivnosti koji podrazumijeva data stavka kada je riječ o procjeni vrijednosti koje uključuje standardne ili ustanovljene metodologije;
 - da li će procjena vrijednosti značajno uticati na financijske izvještaje;
 - u kojoj mjeri i koliko jasno se informacije u vezi procjene vrijednosti objavljuju u okviru financijskih izvještaja;
 - stepen zavisnosti od budućih događaja takve prirode da bi uključene iznose mogli učiniti izuzetno promjenjivima.
- 603.3. P4. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja prijetnji spada:
- korištenjem stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu mogle bi se osloviti prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem;
 - uključivanjem odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru poslova ili pružene usluge mogla bi se osloviti prijetnja samoprovjere.

Klijenti usluga revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

Z603.4. Društvo ili društvo iz mreže neće pružiti uslugu procjene vrijednosti klijentu usluga revizije koji nije subjekt od javnog interesa ako:

- (a) ta procjena podrazumijeva velik stepen subjektivnosti; i
- (b) će ta procjena značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

603.4. P1. Neke procjene vrijednosti ne uključuju veliki stepen subjektivnosti. Ovo će vjerojatno biti slučaj kada su polazne pretpostavke ustanovljene zakonima ili drugim propisima, odnosno široko prihvaćene i kada se tehnike i metodologije koje će biti korištene zasnivaju na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili drugim propisom. U takvim okolnostima nije vjerojatno da će postojati značajne razlike između rezultata procjene vrijednosti koje izvrše dvije ili više strana.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z603.5. Društvo ili društvo iz mreže neće pružiti usluge procjene vrijednosti klijentu usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa ako će te usluge, zasebno ili zajedno, značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

PODODJELJAK 604. – USLUGE U OBLASTI OPOREZIVANJA**Uvod**

- 604.1. Pružanje usluga u oblasti oporezivanja klijentu usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprocjene ili prijetnju u vezi sa propagiranjem.
- 604.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz tačaka od 600.1 do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga u oblasti oporezivanja klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene usluge u oblasti oporezivanja klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu osloviti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Svi klijenti usluga revizije**

- 604.3. P1. Usluge u oblasti oporezivanja podrazumijevaju širok spektar usluga, uključujući poslove poput:
- izrade poreskih prijava;
 - obračunavanja poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih unosa;

- planiranje poreza i ostale usluge poreskog savjetovanja;
- usluge u oblasti oporezivanja koje uključuju procjene vrijednosti;
- pomoć u rješavanju poreskih sporova.

Iako su različite prethodno pobrojane vrste usluga u oblasti oporezivanja u okviru ovog pododjeljka obrađene pod posebnim podnaslovima, u praksi su poslovi pružanja usluga iz domena oporezivanja često uzajamno povezani.

604.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga u oblasti oporezivanja klijentu usluga revizije uključuju:

- posebne karakteristike angažmana;
- nivo stručnog poznavanja oblasti oporezivanja među zaposlenicima klijenta;
- sistem po kom poreski organi procjenjuju i obrađuju dati porez i ulogu društva, odnosno društva iz mreže u tom postupku;
- složenost relevantnog poreskog režima i nivo prosuđivanja koji je potreban da se režim primijeni.

Izrada poreskih prijava

Svi klijenti usluga revizije

604.4. P1. Pružanje usluga izrade poreskih prijava u pravilu ne stvara prijetnju.

604.4. P2. Usluge izrade poreskih prijava podrazumijevaju:

- pomaganje klijentu da ispuni svoje obaveze u pogledu prijavljivanja poreza kroz izradu nacрта prijave i prikupljanje podataka, uključujući podatke o iznosu poreskog duga (uobičajeno se koriste standardni obrasci), koje treba podnijeti nadležnim organima;
- davanje savjeta o poreskom postupanju sa prošlim transakcijama i odgovaranje na zahtjeve poreskih organa za dodatnim informacijama i analizama u ime klijenta (na primjer, davanje objašnjenja i stručno podupiranje korištenog pristupa).

604.4. P3. Usluge izrade poreskih prijava obično se zasnivaju na historijskim podacima i prije svega podrazumijevaju analiziranje i prezentiranje takvih podataka u skladu sa važećim propisima, uključujući pravne presedane i ustanovljenu praksu. Pored toga, poreske prijave podliježu postupku provjere ili odobravanja koji poreski organi smatraju primjerenim.

Obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih unosa

Svi klijenti usluga revizije

- 604.5. P1. Obračunavanje tekućih i odgođenih poreskih obaveza (ili imovine) za klijenta usluga revizije u svrhu pripremanja računovodstvenih unosa koje će kasnije biti predmet revizije koju provodi društvo stvara prijetnju samoprovjere.
- 604.5. P2. Pored faktora iz tačke 604.3. P2., faktor od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje nastale kod vršenja takvih obračuna za klijenta usluga revizije je i to da li bi obračun mogao značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

Klijenti usluga revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 604.5. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnje samoprovjere kada klijent usluga revizije nije subjekt od javnog interesa uključuju:
- korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru rada ili pružene usluge.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

- Z604.6.** Društvo ili društvo iz mreže neće vršiti obračunavanje tekućih i odgođenih poreskih obaveza (ili imovine) za klijenta usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa u svrhu pripremanja računovodstvenih unosa koji su značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 604.6. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite iz točke 604.5. P3. kod rješavanja prijetnji samoprovjere također su primjenjivi i na situacije kada društvo vrši obračunavanje tekućih i odgođenih poreskih obaveza (ili imovine) za klijenta usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa koje nisu značajne za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

Planiranje poreza i ostale usluge poreskog savjetovanja

Svi klijenti usluga revizije

- 604.7. P1. Pružanje usluga planiranja poreza i ostalih usluga poreskog savjetovanja moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere ili prijetnju u vezi sa propagiranjem.
- 604.7. P2. Usluge planiranja poreza i ostale usluge poreskog savjetovanja podrazumijevaju širok spektar usluga kao što su davanje savjeta klijentu kako da strukturira svoje poslovanje na poreski učinkovit način ili kako da primjeni novi poreski zakon ili drugi propis.

604.7. P3. Pored faktora iz tačke 604.3. P2., u faktore od značaja kod procjene nivoa prijetnji samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem nastalih usljed pružanja usluga poreskog planiranja i ostalih usluga poreskog savjetovanja klijentu usluga revizije spadaju:

- stepen subjektivnosti kod odabira odgovarajućeg postupanja sa poreskim savjetom prilikom izrade finansijskih izvještaja;
 - da li je poresko postupanje potkrijepljeno mišljenjem ili na drugi način odobreno od poreskih organa prije izrade finansijskih izvještaja;
- na primjer, da li savjet dat kao rezultat pružanja usluga poreskog planiranja i ostalih usluga poreskog savjetovanja:
- jasno potkrepljuju stavovi poreskog organa ili ima uporište u drugom pravnom presedanu;
 - predstavlja ustanovljenu praksu;
 - ima uporište u poreskom zakonu koji će vjerovatno prevladati;
- u kojoj mjeri će ishod poreskog savjeta značajno uticati na finansijske izvještaje;
 - da li učinkovitost poreskog savjeta zavisi od računovodstvenog postupanja ili prezentiranja u finansijskim izvještajima i da li postoji sumnja u primjerenost danog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja prema važećem okviru za finansijsko izvještavanje.

604.7. P4. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji spada:

- korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu moglo bi pomoći u rješavanju prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru izvršenih poslova ili usluge revizije moglo pomoći u rješavanju prijetnje samoprovjere;
- pribavljanje prethodne dozvole od poreskih organa moglo bi pomoći rješavanju prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem.

Uvjeti kada učinkovitost poreskog savjeta zavisi od određenog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja u finansijskim izvještajima

Z604.8. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge planiranja poreza i ostale usluge poreskog savjetovanja klijentu usluga revizije kada učinkovitost tog poreskog savjeta zavisi od određenog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja u finansijskim izvještajima i:

- (a) tim za reviziju ima razumne sumnje u primjerenost tog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja prema važećem okviru za financijsko izvještavanje; i
- (b) ishod, odnosno posljedice poreskog savjeta će značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

Usluge u oblasti oporezivanja koje uključuju procjene vrijednosti

Svi klijenti usluga revizije

- 604.9. P1. Pružanje usluga procjene poreskih vrijednosti klijentu usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem.
- 604.9. P2. Društvo ili društvo iz mreže mogu vršiti procjenu vrijednosti za poreske svrhe samo onda kada rezultat te procjene neće direktno uticati na financijske izvještaje (odnosno, na financijske izvještaje će uticati samo kroz računovodstvene unose koji se tiču poreza). Ovo u pravilu ne bi stvorilo prijetnje ako je uticaj na financijske izvještaje bez značaja ili ako procjena vrijednosti podliježe vanjskoj provjeri od poreskog ili sličnog regulatornog organa.
- 604.9. P3. Ako procjena vrijednosti izvršena u poreske svrhe ne podliježe vanjskoj provjeri i uticaj na financijske izvještaje je značajan, pored odredbi tačke 604.3. P2. i sljedeći faktori su bitni za procjenjivanje nivoa prijetnji samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem nastalih kao rezultat pružanja tih usluga klijentu usluga revizije:
- mjera u kojoj metodologija procjene vrijednosti ima uporište u poreskim zakonima ili drugim propisima, pravnim presedanima ili ustanovljenoj praksi;
 - stupanj subjektivnosti koji podrazumijeva procjena vrijednosti;
 - pouzdanost i količina korištenih podataka.
- 604.9. P4. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnji spada:
- korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu moglo pomoći rješavanju prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru obavljenih poslova ili usluge revizije moglo bi pomoći u rješavanju prijetnje samoprovjere;
 - pribavljanje prethodne dozvole od poreskog organa moglo bi pomoći u rješavanju prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem.
- 604.9. P4. Društvo ili društvo iz mreže također bi moglo izvršiti procjenu vrijednosti kako bi klijentu usluga revizije pomogli da ispuni svoje obaveze prijavljivanja poreza ili u funkciji planiranja poreza, pri čemu će rezultat te procjene vrijednosti imati direktan uticaj na financijske

izvještaje. U takvim situacijama važe zahtjevi i materijali za primjenu iz pododjeljka 603. koje se odnose na usluge procjene vrijednosti.

Pomoć u rješavanju poreskih sporova

Svi klijenti usluga revizije

- 604.10. P1. Pomaganje klijentu usluga revizije u rješavanju poreskih sporova moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem.
- 604.10. P2. Poreski spor može doseći tačku kada poreski organi obavijeste klijenta usluga revizije da su argumenti o određenom pitanju odbačeni i kada bilo dati poreski organ ili klijent upute predmet na odlučivanje u službenom postupku pred poreskim ili redovnim sudom.
- 604.10. P3. Pored odredbi tačke 604.3. P2., faktori od značaja kod procjene nivoa prijetnji samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem nastalih kao rezultat pružanja pomoći klijentu usluga revizije u rješavanju poreskih sporova su:
- uloga rukovodstva u rješavanju spora;
 - mjera u kojoj će ishod spora značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje;
 - da li je pruženi savjet predmet poreskog spora;
 - mjera u kojoj predmet ima uporište u poreskim zakonima ili drugim propisima, pravnim presedanima ili ustanovljenoj praksi;
 - da li je postupak javan.
- 604.10. P4. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnji spada:
- korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu moglo bi pomoći rješavanju prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru obavljenih poslova ili usluge revizije moglo bi pomoći u rješavanju prijetnje samoprovjere.

Rješavanje poreskih pitanja koje podrazumijeva zastupanje u svojstvu advokata

Z604.11. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge u oblasti oporezivanja koje podrazumijevaju pomoć klijentu usluga revizije u rješavanju poreskih sporova ako:

- (a) te usluge podrazumijevaju zastupanje klijenta usluga revizije kao advokat u postupku rješavanja poreskog predmeta pred poreskim ili redovnim sudom; i

- (b) su uključeni iznosi značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

604.11. P1. Odredbe tačke Z604.11. ne sprječavaju društvo ili društvo iz mreže da djeluje kao stalni savjetnik u odnosu na dati predmet koji se rješava pred poreskim ili redovnim sudom, obavljajući poslove poput:

- odgovaranja na konkretne zahtjeve za informacijama;
- davanja činjeničnog stanja ili svjedočenja o obavljenim poslovima;
- pružanja pomoći klijentu kod analiziranja poreskih pitanja u vezi sa datim predmetom.

604.11. P2. To šta predstavlja 'poreski ili redovni sud' zavisi od postupka rješavanja poreskih predmeta u određenoj jurisdikciji.

PODODJELJAK 605. – USLUGE UNUTARNJE REVIZIJE

Uvod

- 605.1. Pružanje usluga unutrašnje revizije klijentu usluga revizije bi moglo stvoriti prijetnju samoprovjere.
- 605.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga unutrašnje revizije klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene usluge unutrašnje revizije klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle riješiti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 605.3. P1. Usluge unutrašnje revizije podrazumijevaju pružanje pomoći klijentu usluga revizije kod vršenja poslova unutrašnje revizije. Poslovi unutrašnje revizije uključuju:
- praćenje unutrašnje kontrole – provjera kontrola, praćenje njihovog rada i davanje preporuka kako ih unaprijediti;
 - analiziranje financijskih i operativnih podataka kroz:
 - razmatranje sredstava koja su korištena da bi se utvrdili, izmjerili i klasificirali financijski i operativni podaci, te izradili izvještaji o njima;

- posebnu provjeru određenih stavki, uključujući detaljno testiranje transakcija, bilance i postupaka;
- analiziranje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovnih aktivnosti subjekta, uključujući njegove nefinancijske aktivnosti;
- provjeru poštivanja:
 - zakona, propisa i drugih vanjskih zahtjeva;
 - politika rukovođenja, uputa i drugih unutrašnjih zahtjeva.

605.3. P2. Opseg i ciljevi poslova unutarnje revizije značajno se razlikuju od subjekta do subjekta i zavise od njegove veličine i strukture, te od zahtjeva rukovodstva i osoba nadležnih za upravljanje subjektom.

Z605.4. Kada pruža usluge unutarnje revizije klijentu usluga revizije, društvo mora biti sigurno da:

- (a) klijent imenuje odgovarajuću i kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg rukovodstva
 - (i) da sve vrijeme odgovara za poslove unutarnje revizije; i
 - (ii) prihvati odgovornost za osmišljavanje, provođenje, praćenje i održavanje unutarnje kontrole;
- (b) rukovodstvo klijenta ili osobe nadležne za njegovo upravljanje provjeravaju, procjenjuju i odobravaju opseg, rizike i učestalost usluga unutrašnje revizije;
- (c) rukovodstvo klijenta ocjenjuje adekvatnost usluga unutarnje revizije i nalaza tih usluga;
- (d) rukovodstvo klijenta ocjenjuje i odlučuje o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti, te upravlja postupkom njihove primjene; i
- (e) rukovodstvo klijenta izvještava osobe nadležne za njegovo upravljanje o značajnim nalazima i preporukama proizašlim iz pružanja usluga unutarnje revizije.

605.4. P1. Odredbe točke Z600.7. zabranjuju društvu ili društvu iz mreže da preuzme rukovodnu odgovornost. Vršenje velikog dijela poslova unutarnje revizije klijenta povećava mogućnost da će osoblje društva ili društva iz mreže preuzeti rukovodnu odgovornost.

605.4. P2. Primjeri usluga unutarnje revizije koje podrazumijevaju preuzimanje rukovodnih odgovornosti uključuju:

- kreiranje politika unutarnje revizije ili strateško usmjeravanje poslova unutarnje revizije;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika službe unutarnje revizije subjekta;
- donošenje odluka o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti;
- odgovaranje osobama nadležnim za upravljanje za rezultate unutarnje revizije ispred rukovodstva;
- provođenje postupaka koji čine sastavni dio postupka unutarnje kontrole, kao što su revidiranje i odobravanje dozvoljenog nivoa pristupa pojedinih zaposlenika podacima;
- preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, provođenje, praćenje i održavanje unutarnje kontrole;
- vršenje poslova unutarnje revizije koji su povjereni vanjskom ugovaraču a koji čine veliki dio funkcije unutarnje revizije, pri čemu društvo ili društvo iz mreže odgovora za utvrđivanje opsega tih poslova a moglo bi odgovarati i za jedno ili više od prethodno pobrojanih pitanja.

605.4. P3. Kada se društvo kod izvršenja angažmana za provođenje revizije služi radom unutarnje revizije, MRevS-i nalažu provođenje postupaka kojima će se procijeniti adekvatnost tog rada. Slično tome, kada društvo ili društvo iz mreže prihvati angažman pružanja usluga unutarnje revizije klijentu usluga revizije, rezultati tih usluga mogli bi se koristiti kod provođenja vanjske revizije. Ovo stvara prijetnju samoprovjere jer postoji mogućnost da će tim za reviziju kod izvršenja angažmana za provođenje revizije koristiti rezultate unutarnje revizije a da pri tome:

- (a) ne procijeni te rezultate na odgovarajući način; ili
- (b) ne primjenjuje istu mjeru profesionalnog skepticizma koju bi primjenjivali da su poslove unutarnje revizije vršile osobe koje nisu zaposlenici društva.

605.4. P4. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje samoprovjere su:

- značajnost povezanih iznosa u financijskim izvještajima;
- rizik davanja pogrešnih navoda u vezi sa iznosima iz tih financijskih izvještaja.

- mjera u kojoj će tim za reviziju odabrati da zavisi od rada službi unutarnje revizije, uključujući tokom provođenja vanjske revizije.

605.4. P5. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje samoprovjere je korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z605.5. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge unutarnje revizije klijentu usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa ako se te usluge tiču:

- (a) velikog dijela unutarnjih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- (b) sistema financijskog računovodstva koji daju podatke koji su, zasebno ili zajedno, značajni za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
- (c) iznosa ili objavljenih podataka koji su, zasebno ili zajedno, značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

PODODJELJAK 606. – USLUGE U VEZI SA INFORMATIČKIM SISTEMIMA

Uvod

606.1. Pružanje usluga u vezi sa informatičkim sistemima klijentu usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere.

606.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga u vezi sa informatičkim sistemima klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene usluge u vezi sa informatičkim sistemima klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu riješiti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

606.3. P1. Usluge u vezi sa informatičkim sistemima podrazumijevaju izradu ili uvođenje hardverskih ili softverskih sistema. Ti sistemi mogu:

- (a) objedinjavati izvorne podatke;
- (b) činiti dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili

- (c) davati podatke koji utiču na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje, uključujući povezana objavljivanja.

Informatički sistemi, međutim, mogu uključivati i pitanja koja se ne tiču računovodstvenih evidencija klijenta usluga revizije ili unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem ili financijskih izvještaja.

606.3. P2. Odredbe točke Z600.7. zabranjuju društvu ili društvu iz mreže da preuzme rukovodnu odgovornost. Pružanje sljedećih usluga u vezi sa informatičkim sistemima klijentima usluga revizije u pravilu ne stvara prijetnju sve dok kadrovi društva ili društva iz mreže ne preuzimaju rukovodnu odgovornost:

- (a) izrada ili uvođenje informatičkih sistema koji nisu povezani sa unutarnjom kontrolom nad financijskim izvještavanjem;
- (b) izrada ili uvođenje informatičkih sistema koji ne daju podatke koji čine značajan dio računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja;
- (c) korištenje komercijalnog softvera za računovodstvo ili financijsko izvještavanje koji nije kreiralo društvo ili društvo iz mreže, ako prilagođavanje potrebno da se zadovolje potrebe klijenta nije značajno; i
- (d) ocjenjivanje informatičkog sistema koji je izradio, uveo ili kojim upravlja drugi pružalac usluga ili klijent i davanje preporuka u vezi sa tim sistemom.

Z606.4 Kada pruža usluge u vezi sa informatičkim sistemima klijentu usluga revizije, društvo ili društvo iz mreže mora biti sigurno da:

- (a) klijent preuzima odgovornost za uspostavu i praćenje sistema unutarnjih kontrola;
- (b) klijent imenuje kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg rukovodstva, da odgovara za sve rukovodne odluke u vezi izrade i uvođenja hardverskog ili softverskog sistema;
- (c) klijent donosi sve rukovodne odluke u vezi sa postupkom izrade i uvođenja sistema;
- (d) klijent vrši procjenu toga da li su rezultati izrade i uvođenja sistema adekvatni; i
- (e) klijent odgovara za rad sistema (hardvera ili softvera) i za podatke kojima se služi, odnosno koje daje.

606.4. P1. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje samoprovjere nastale uslijed pružanja usluga u vezi sa informatičkim sistemima klijentu usluga revizije uključuju:

- vrstu usluge;

- vrstu informatičkih sistema i mjeru u kojoj utiču ili ostvaruju interakciju sa računovodstvenim evidencijama ili financijskim izvještajima klijenta;
- mjere u kojoj se odluči da će revizija biti zavisna od određenih informatičkih sistema.

606.4. P2. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje samoprovjere je korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu.

Klijenti usluga revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z606.5. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge u vezi sa informatičkim sistemima klijentu usluga revizije koji je subjekt od javnog interesa ako te usluge uključuju izradu ili uvođenje informatičkih sistema koji:

- (a) čine velik dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili
- (b) daju podatke koji su značajni za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

PODODJELJAK 607. – USLUGE PODRŠKE U SUDSKIM SPOROVIMA

Uvod

607.1. Pružanje određenih usluga podrške u sudskim sporovima moglo bi proizvesti prijetnju samoprovjere ili prijetnju u vezi sa propagiranjem.

607.2. Pored posebnih materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu usluga revizije.

Materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

607.3. P1. Usluge podrške u sudskim sporovima mogu podrazumijevati poslove kao što su:

- pomoć u vođenju i pretraživanju dokumentacije;
- postupanje u svojstvu svjedoka, uključujući u svojstvu vještaka;
- procjenjivanje štete ili izračunavanje drugih iznosa koji bi mogli postati naplativi ili dugovanja proisteklih iz parnice ili drugog pravnog spora.

607.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem nastalih kao rezultat pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu usluga revizije uključuju:

- pravno i regulatorno okruženje u kom se usluga pruža, kao što je to da li je vještaka odabrao i imenovao sud;
- prirodu i karakteristike usluge;
- mjeru u kojoj će ishod pružanja usluge podrške u sudskom sporu značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

607.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem je korištenje stručnog lica koje nije član tima za reviziju da pruži uslugu.

607.3. P4. Ako društvo ili društvo iz mreže pruža uslugu podrške u sudskom sporu klijentu usluga revizije i ta usluga uključuje procjenu štete ili drugih iznosa koji utiču na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje, važe zahtjevi i materijali za primjenu iz pododjeljka 603. koji se tiču usluga procjene vrijednosti.

PODODJELJAK 608. – PRAVNE USLUGE

Uvod

608.1. Pružanje pravnih usluga klijentu usluga revizije bi moglo izazvati prijetnju samoprovjere ili prijetnju u vezi sa propagiranjem.

608.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uslove kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja pravnih usluga klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene pravne usluge klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle osloviti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 608.3. P1. Pravne usluge su definirane kao usluge za koje osoba koja ih pruža:
- (a) mora imati obaveznju stručnu osposobljenost za rad u oblasti prava; ili
 - (b) mora biti ovlaštena za zastupanje na sudovima jurisdikcije u kojoj se pružaju takve usluge.

Postupanje u svojstvu savjetnika

608.4. P1. Zavisno od jurisdikcije, usluge davanja pravnih savjeta mogu podrazumijevati širok spektar usluga iz različitih oblasti, uključujući pružanje korporativnih i komercijalnih usluga klijentima usluga revizije kao što su:

- pomoć kod sklapanja ugovora;
- podrška klijentu usluga revizije kod izvršenja transakcija;
- spajanja i stjecanja;
- pružanje pomoći i podrške pravnom odjeljenju klijenta usluga revizije;
- vršenje detaljne provjere s pravnog stanovišta i restrukturiranje.

608.4. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji samoprovjere ili prijetnji u vezi sa propagiranjem nastalih kao rezultat pružanja pravnih usluga klijentu usluga revizije uključuju:

- značajnost konkretnog predmeta u vezi sa financijskim izvještajima klijenta;
- kompleksnost predmeta i stepen prosuđivanja koji je potreban za pružanje date usluge.

608.4. P3. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja prijetnji spada:

- korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu moglo bi pomoći u rješavanju prijetnja samoprovjere ili prijetnja u vezi sa propagiranjem;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru obavljenih poslova ili pružene usluge moglo bi pomoći u rješavanju prijetnja samoprovjere.

Postupanje u svojstvu generalnog zastupnika

Z608.5. Partner ili zaposlenik društva ili društva iz mreže neće biti generalni zastupnik u pravnim poslovima klijenta usluga revizije.

608.5. P1. Funkcija generalnog zastupnika je u pravilu visoka rukovodna pozicija sa širokim ovlastima za vršenje pravnih poslova poduzeća.

Postupanje u svojstvu advokata

Z608.6. Društvo ili društvo iz mreže neće postupati u svojstvu advokata za klijenta usluga revizije kod rješavanja sporova ili u parnicama kada su uključeni iznosi značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

608.6. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja prijetnje samoprovjere nastale iz postupanja u svojstvu advokata klijenta usluga revizije kada uključeni iznosi nisu značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje su:

- korištenje stručnih lica koji nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu;

- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru obavljenih poslova ili pružene usluge.

PODODJELJAK 609. – USLUGE ZAPOŠLJAVANJA

Uvod

- 609.1. Pružanje usluga zapošljavanja klijentu usluga revizije moglo bi proizvesti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja.
- 609.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga zapošljavanja klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene vrste usluga zapošljavanja klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu osloviti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 609.3. P1. Usluge zapošljavanja mogu podrazumijevati poslove kao što su:
- izrada opisa poslova;
 - uspostava postupka za pronalaženje i odabir kandidata;
 - aktivno ili pasivno traženje kandidata;
 - provjera da li kandidati odgovaraju datoj funkciji kroz:
 - razmatranje profesionalnih kvalifikacija ili kompetencija prijavljenih kandidata i utvrđivanje da li su podobni za vršenje date dužnosti;
 - provjeru preporuka izglednih kandidata;
 - obavljanje razgovora i odabir odgovarajućih kandidata, te davanje savjeta u pogledu kompetentnosti kandidata;
 - određivanje uslova za zapošljavanje i pregovaranje o detaljima kao što su plata, radno vrijeme i druge naknade.
- 609.3. P2. Odredbe točke Z600.7. zabranjuju društvu ili društvu iz mreže da preuzme rukovodnu odgovornost. Pružanje sljedećih usluga u pravilu ne stvara prijetnju sve dok kadrovi društva ili društva iz mreže ne preuzmu rukovodnu odgovornost:

- provjera profesionalnih kvalifikacija više prijavljenih kandidata i pružanje savjeta u pogledu njihove podobnosti za vršenje danih dužnosti;
- obavljanje razgovora sa kandidatima i davanje savjeta u pogledu njihove kompetencije za vršenje dužnosti iz domena financijskog računovodstva, administrativnih poslova ili kontrole.

Z609.4. Kada pruža usluge zapošljavanja klijentu usluga revizije, društvo ili društvo iz mreže mora biti sigurno da:

- (a) klijent imenuje kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg rukovodstva, da donosi sve rukovodne odluke u vezi sa zapošljavanjem kandidata na datu funkciju; i
- (b) klijent donosi sve rukovodne odluke u vezi sa postupkom zapošljavanja, uključujući:
 - utvrđivanje da li je riječ o odgovarajućim kandidatima i odabir odgovarajućih kandidata za datu funkciju;
 - određivanje uvjeta za zapošljavanje i pregovaranje o detaljima kao što su plaće, radno vrijeme i druge naknade.

609.5. P1. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnji po osnovu zbližavanja koje nastanu kao rezultat pružanja usluga zapošljavanja klijentu usluga revizije uključuju:

- vrstu tražene pomoći;
- dužnost koju će vršiti osoba koja se zapošljava;
- sve sukobe interesa ili eventualne odnose između kandidata i društva koje pruža savjet ili uslugu.

609.5. P2. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zbližavanja je korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu.

Zabranjene usluge u vezi zapošljavanja

Z609.6. Kada pružaju usluge zapošljavanja klijentu usluga revizije, društvo ili društvo iz mreže neće postupati u svojstvu pregovarača u ime klijenta.

Z609.7. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge zapošljavanja klijentu usluga revizije ako se te usluge odnose na:

- (a) pasivno ili aktivno traženje kandidata; ili
- (b) provjeru preporuka izglednih kandidata; za sljedeće pozicije:

- (i) direktor ili službeno lice subjekta; ili
- (ii) član višeg rukovodstva u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

PODODJELJAK 610. – USLUGE U VEZI SA KORPORATIVNIM FINANSIRANJEM

Uvod

- 610.1. Pružanje usluga u vezi sa korporativnim financiranjem klijentu usluga revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem.
- 610.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. se odnose na uvjete kada se konceptualni okvir koristi kod pružanja usluga u vezi sa korporativnim financiranjem klijentu usluga revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i društvima iz mreže zabranjuje da pružaju određene usluge u vezi sa korporativnim financiranjem klijentima usluga revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle rješiti primjenom mjera zaštite.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti usluga revizije

- 610.3. P1. Primjeri usluga u vezi sa korporativnim financiranjem koje mogu stvoriti prijetnje samoprovjere ili u vezi sa propagiranjem uključuju:
- pomaganje klijentu usluga revizije u izradi korporativnih strategija;
 - pronalaženje stavki koje bi klijent usluga revizije mogao steći;
 - davanje savjeta o transakcijama otuđivanja;
 - pomoć sa transakcijama prikupljanja financijskih sredstava;
 - pružanje savjeta u vezi sa strukturiranjem;
 - pružanje savjeta o strukturiranju transakcija korporativnog financiranja ili financijskih dogovora koji će direktno uticati na iznose koji će biti prikazani u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 610.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga u vezi sa korporativnim financiranjem klijentu usluga revizije uključuju:
- stepen subjektivnosti kod odabira odgovarajućeg postupanja sa ishodom ili posljedicama datog savjeta u vezi sa korporativnim financiranjem prilikom izrade financijskih izvještaja;

- mjeru u kojoj će:
 - ishod danog savjeta u vezi sa korporativnim financiranjem direktno uticati na iznose prikazane u financijskim izvještajima;
 - ti iznosi biti značajni za financijske izvještaje.
- da li učinkovitost savjeta u pogledu korporativnog financiranja zavisi od računovodstvenog postupanja ili prezentiranja u financijskim izvještajima i da li postoji sumnja u primjerenost danog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja prema važećem okviru za financijsko izvještavanje.

610.3. P3. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja i rješavanja prijetnji spada:

- korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za reviziju da pruže uslugu mogle bi se riješiti prijetnje samoprocjene ili u vezi sa propagiranjem;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluge da izvrši provjeru obavljenih poslova ili usluga revizije mogla bi se riješiti prijetnja samoprovjere.

Zabranjene usluge u vezi sa korporativnim financiranjem

Z610.4. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati usluge u vezi sa korporativnim financiranjem klijentu usluga revizije ako te usluge podrazumijevaju promoviranje, kupoprodaju ili pokroviteljstva izdanja dionica klijenta.

Z610.5. Društvo ili društvo iz mreže neće pružati savjete u vezi sa korporativnim financiranjem klijentu usluga revizije kada učinkovitost tih savjeta zavisi od određenog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje i:

- (a) tim za reviziju ima razumne sumnje u primjerenost tog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja prema važećem okviru za financijsko izvještavanje; i
- (b) ishod, odnosno posljedice savjeta u vezi sa korporativnim financiranjem će značajno uticati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

ODJELJAK 800.**IZVJEŠTAJI O FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA
POSEBNE NAMJENE S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM
I DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE
REVIZIJE I UVIDA)****Uvod**

- 800.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 800.2. Ovaj odjeljak sadrži preinake dijela 4A. koje su dozvoljene u određenim okolnostima kada se radi o revizijama financijskih izvještaja posebne namjene koje podrazumijevaju izvještaje o reviziji ograničenog korištenja i distribucije. Angažman za izdavanje izvještaja čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u tački Z800.3. u ovom odjeljku se naziva 'predmetni angažman za provođenje revizije'.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z800.3.** Kada društvo namjerava objaviti izvještaj o reviziji financijskih izvještaja posebne namjene koji podrazumijeva ograničeno korištenje i distribuciju, zahtjevi u pogledu neovisnosti/nezavisnosti iz dijela 4A. mogu se mijenjati na način koji dozvoljava ovaj odjeljak, ali samo ako:
- (a) društvo razgovara sa ciljanim korisnicima izvještaja o izvršenim preinakama zahtjeva u pogledu neovisnosti/nezavisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja date usluge; i
 - (b) ciljani korisnici izvještaja razumiju svrhu i ograničenja izvještaja i izraze svoje slaganje sa primjenom datih preinaka.
- 800.3. P1. Ciljani korisnici izvještaja razumijevanje svrhe i ograničenja u vezi sa izvještajem mogu steći tako što će, direktno ili indirektno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime korisnika, učestvovati u određivanju sadržaja i djelokruga angažmana. U svakom slučaju, takvo učešće omogućava društvu da komunicira sa ciljanim korisnicima izvještaja o pitanjima neovisnosti/nezavisnosti, uključujući okolnosti od značaja za primjenu konceptualnog okvira, te da od njih dobije suglasnost za preinake zahtjeva u pogledu nezavisnosti.

- Z800.4.** Kada su ciljani korisnici izvještaja kategorija korisnika koji nisu poimenice poznati u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo će ih naknadno obavijestiti o preinačenim zahtjevima u pogledu neovisnosti/nezavisnosti sa kojima se usuglasio njihov predstavnik.
- 800.4. P1. Na primjer, kada su ciljani korisnici izvještaja kategorija korisnika poput najmodavaca u dogovoru o dodjeli sindikalnog zajma, društvo može opisati preinačene zahtjeve u pogledu neovisnosti/nezavisnosti u dopisu o preuzimanju angažmanu koji upućuje predstavniku tih najmodavaca. Predstavnik taj dopis potom može dati na uvid članovima date grupe zajmodavaca kako bi se zadovoljila obaveza društva da upozna korisnike sa preinakama zahtjeva u pogledu nezavisnosti sa kojima se predstavnik usuglasio.
- Z800.5.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, sve preinake dijela 4A. moraju biti ograničene na one iz točaka od Z800.7. do Z800.14. Društvo neće primjenjivati te preinake kada reviziju financijskih izvještaja nalaže zakon ili drugi propis.
- Z800.6.** Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvještaj o reviziji koji ne podrazumijeva ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj angažman za provođenje revizije primijeniti dio 4A.

Subjekti od javnog interesa

- Z800.7.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, ne mora primjenjivati zahtjeve u pogledu neovisnosti/nezavisnosti iz dijela 4A. koji se odnose samo na angažmane za provođenje revizije subjekata od javnog interesa.

Povezani subjekti

- Z800.8.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, svako pozivanje na 'klijenta usluga revizije' u dijelu 4A. ne mora podrazumijevati njegove povezane subjekte. Kada je, međutim, timu za reviziju poznato ili ima razloga da vjeruje da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog povezanog subjekta klijenta mogu uticati na ocjenu nezavisnosti društva od klijenta, obuhvati će i taj povezani subjekt prilikom prepoznavanja, procjene i rješavanja prijetnji po neovisnost/nezavisnost.

Mreže i društva iz mreže

- Z800.9.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, ne mora primjenjivati zahtjeve iz dijela 4A. koji se konkretno odnose na društva iz mreže. Kada je, međutim, društvu poznato ili ima razloga da vjeruje da interesi i odnosi društva iz mreže stvaraju prijetnje po neovisnost/nezavisnosti, ono će procijeniti i riješiti sve takve prijetnje.

Financijski interesi, zajmovi i garancije, bliski poslovni odnosi, lični i porodični odnosi

- Z800.10.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije:
- (a) relevantne odredbe odjeljaka 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525. mora primjenjivati samo u odnosu na članove tima koji radi na angažmanu, članove njihovih najužih porodica i, kada je primjereno, članove njihovih užih porodica;
 - (b) dužno je prepoznati, procijeniti i riješiti sve prijetnje po neovisnost/nezavisnost nastale uslijed postojanja interesa i odnosa, kako su dati u odjeljcima 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525., između klijenta usluga revizije i sljedećih članova tima za reviziju:
 - (i) osoba koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, određenim granama privrede, transakcijama ili događajima; i
 - (ii) osoba koje provode kontrolu kvaliteta izvršenja angažmana, uključujući osobe koje provode provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana; i
 - (c) društvo će procijeniti i razriješiti i sve prijetnje za koje tim za reviziju ima razloga vjerovati da su nastale usljed postojanja interesa i odnosa između klijenta usluga revizije i drugih osoba unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana za provođenje revizije.
- 800.10. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana za provođenje revizije uključuju osobe koje preporučuju naknadu, odnosno koje direktno nadgledaju, upravljaju ili vrše drugi vid nadzora nad partnerom na angažmanu za provođenje revizije u vezi sa izvršenjem tog angažmana, uključujući sve osobe koje su redom višeg ranga od danog partnera sve do nivoa višeg ili rukovodnog partnera (izvršnog direktora ili osobe koja obnaša jednaku funkciju).
- Z800.11.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, dužno je procijeniti i osloviti sve prijetnje za koje tim koji radi na angažmanu ima razloga vjerovati da su nastale kao rezultat toga da određene osobe imaju financijske interese u klijentu kako su definirani u točkama Z510.4. (c) i (d), Z510.5., Z510.7. i 510.10. P5. i P9.
- Z800.12.** Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, primjenjujući odredbe točaka Z510.4. (a), Z510.6. i Z510.7. na interese društva, ono ne smije imati značajan direktan ili značajan indirektan financijski interes u klijentu usluga revizije.

Radni odnos u klijentu usluga revizije

Z800.13. Kada društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije, dužno je procijeniti i osloviti sve prijetnje nastale uslijed radnih odnosa iz točaka od 524.3. P1. do 524.5. P3.

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja

Z800.14. Ako društvo izvršava predmetni angažman za provođenje revizije i pruža usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga revizije dužno je postupati u skladu sa odredbama odjeljaka od 410. do 430., te odjeljka 600., uključujući njegove pododjeljke, uz uvažavanje tačaka od Z800.7. do Z800.9.

**DIO 4B. – NEOVISNOST/NEZAVISNOST KOD
 ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM
 UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA
 PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA**

stranica

Odjeljak 900.	Primjena konceptualnog okvira na neovisnost/nezavisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida	198
Odjeljak 905.	Naknade	206
Odjeljak 906.	Pokloni i reprezentacija	209
Odjeljak 907.	Tekući ili izgledni sudski sporovi	210
Odjeljak 910.	Financijski interesi	211
Odjeljak 911.	Zajmovi i garancije	215
Odjeljak 920.	Poslovni odnosi	217
Odjeljak 921.	Porodični i lični odnosi	219
Odjeljak 922.	Nedavni rad za klijenta usluga izražavanja uvjerenja	222
Odjeljak 923.	Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja	223
Odjeljak 924.	Radni odnos u klijentu usluga izražavanja uvjerenja	224
Odjeljak 940.	Dugotrajna povezanost kadrova s klijentom usluga izražavanja uvjerenja	226
Odjeljak 950.	Pružanje usluga bez izražavanje uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja koji nisu klijenti usluga revizije i uvida ..	228
Odjeljak 990.	Izveštaji s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida)	232

DIO 4B. – NEOVISNOST/NEZAVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA

ODJELJAK 900.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST/NEZAVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA

Uvod

Opće odredbe

- 900.1. Ovaj dio se odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida (koji se za potrebe ovog dijela nazivaju 'angažmani s izražavanjem uvjerenja'). Primjeri takvih angažmana su:
- revizija određenih elemenata, konta ili stavki financijskog izvještaja;
 - izražavanje uvjerenja o glavnim pokazateljima učinka poduzeća.
- 900.2. U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 900.3. MSKK 1. nalaže društvu da uspostavi politike i postupke koji će mu pružiti razumna uvjerenja da društvo, njegovi kadrovi i, kada je primjenjivo, druge strane koje podliježu zahtjevima u pogledu neovisnosti ostaju neovisni gdje kod to iziskuju relevantni etički standardi. MSIU-ovi uređuju odgovornosti partnera i timova na nivou angažmana. Raspodjela odgovornosti unutar društva zavisiti će od njegove veličine, strukture i organizacije. Dosta odredbi dijela 4B. ne propisuju konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg pozivanja. Društva odgovornost za konkretnu radnju povjeravaju konkretnim pojedincima ili grupi pojedinaca (kao što je tim za izražavanje uvjerenja), u skladu sa MSKK1. Pored toga, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za poštivanje svih odredbi koje se odnose na njegove poslove, interese ili odnose.
- 900.4. Neovisnost/Nezavisnost je povezana sa osnovnim principima objektivnosti i integriteta i čine je:
- (a) neovisnost mišljenja – mentalni sklop koji omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja uticajima koji podrivaju profesionalno rasuđivanje, što osobi daje slobodu da postupa sa integritetom, objektivno i služeći se profesionalnim skepticizmom;

- (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su dovoljno značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja doveden u pitanje.

Svako opisivanje osobe ili društva kao 'neovisnih' u ovom dijelu znači da su postupili u skladu s odredbama ovog dijela.

900.5. Kod izvršavanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, Kodeks društvima nalaže da poštuju osnovne principe i da budu neovisna. Ovaj dio uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba koristiti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost prilikom provođenja tih angažmana. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. se na neovisnost odnosi na isti način kako se odnosi na osnovne principe iz odjeljka 110.

900.6. Ovaj dio opisuje:

- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne poslove, interese i odnose, koje stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje po neovisnost/nezavisnost;
- (b) radnje, uključujući mjere zaštite, koje bi se mogle pokazati primjerenim za rješavanje takvih prijetnji; i
- (c) određene situacije kada prijetnje nije moguće otkloniti ili kada nema mjera zaštite koje bi ih mogle svesti na prihvatljivi nivo.

Opis drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja

900.7. Angažmani s izražavanjem uvjerenja su osmišljeni da povećaju nivo povjerenja ciljanih korisnika u ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo iznosi zaključak koji je osmišljen da poveća nivo povjerenja ciljanih korisnika (pored odgovorne strane) u ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije. Okvir za izražavanje uvjerenja opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, te navodi angažmane u odnosu na koje se primjenjuju MSIU-ovi. Za opis elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja možete vidjeti Okvir za izražavanje uvjerenja.

900.8. Ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana su informacije do kojih se dođe primjenom datih kriterija na predmet angažmana. Pojam 'informacije o predmetu angažmana' se koristi u značenju ishoda ocjene ili mjerenja predmeta angažmana. Na primjer, Okvir za izražavanje uvjerenja navodi da je tvrdnja o učinkovitosti unutarnje kontrole (informacija o predmetu angažmana) rezultat primjene okvira za ocjenu učinkovitosti unutrašnje kontrole, kao što su *COSO* ili *CoCo* (kriteriji), na unutrašnju kontrolu kao postupak (predmet angažmana).

- 900.9. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti zasnovani na tvrdnji ili podrazumijevati direktno izvještavanje. U svakom slučaju uključuju tri zasebne strane: društvo, odgovornu stranu i ciljane korisnike.
- 900.10. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja zasnovanog na tvrdnji, ocjenu ili mjerenje predmeta angažmana vrši odgovorna strana. Informacije o predmetu angažmana su date u formi tvrdnje odgovorne strane koja je stavljena na raspolaganje ciljanim korisnicima.
- 900.11. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem, društvo:
- (a) direktno vrši ocjenu ili mjerenje predmeta angažmana; ili
 - (b) od odgovorne strane koja je izvršila ocjenu ili mjerenje pribavlja prikaz koji nije dostupan ciljanim korisnicima. Informacije o predmetu angažmana se ciljanim korisnicima daju u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

Izvještaji s ograničenim korištenjem i distribucijom

- 900.12. Izvještaj s izražavanjem uvjerenja može podrazumijevati ograničeno korištenje i distribuciju. Ako podrazumijeva i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 990., onda se zahtjev u pogledu neovisnosti u ovom dijelu može preinačiti na način predviđen odjeljkom 990.

Angažmani za provođenje revizije i uvida

- 900.13. Standardi neovisnosti/nezavisnosti za angažmane za provođenje revizije i uvida dati su u dijelu 4A. – *Neovisnost/Nezavisnost kod angažmana za provođenje revizije i uvida*. Ako društvo izvršava i angažman s izražavanjem uvjerenja i angažman za provođenje revizije ili uvida za istog klijenta, na društvo, društvo iz mreže i članove tima za reviziju ili uvid i dalje se odnose zahtjevi iz dijela 4A.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z900.14.** Društvo koje provodi angažman s izražavanjem uvjerenja mora biti neovisno/nezavisno.
- Z900.15.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznalo, procijenilo i oslovilo prijetnje po neovisnost/nezavisnost u vezi sa angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

Društva iz mreže

- Z900.16.** Kada društvo ima razloga da vjeruje da interesi i odnosi društva iz mreže stvaraju prijetnju po nezavisnost društva, ono će procijeniti i osloviti takvu prijetnju.
- 900.16. P1. Više informacija o društvima iz mreže dostupne su u točkama od 400.50. P1. do 400.54. P1.

Povezani subjekti

Z900.17. Kada je timu za izražavanje uvjerenja poznato ili ima razloga da vjeruje da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog povezanog subjekta klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogu uticati na ocjenu neovisnosti/nezavisnosti društva od klijenta, obuhvati će i taj povezani subjekt prilikom prepoznavanja, procjene i rješavanja prijetnji po neovosnost/nezavisnost.

Vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja

Angažmani s izražavanjem uvjerenja zasnovani na tvrdnji

Z900.18. Kod provođenja angažmana s izražavanjem uvjerenja zasnovanih na tvrdnji:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni/nezavisni od klijenta usluga izražavanja uvjerenja (strane koja odgovara za informacije o predmetu angažmana i koja bi mogla odgovarati za sam predmet angažmana) kako to predviđa ovaj dio. Zahtjevima u pogledu neovisnosti iz ovog dijela zabranjuju se određeni odnosi između članova tima za izražavanje uvjerenja i (i) direktora ili službenih lica, te (ii) drugih osoba u okviru klijenta kojima pozicija omogućava da značajno utiču na informacije o predmetu angažmana;
- (b) društvo će primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. na odnose sa osobama u okviru klijenta kojima pozicija omogućava da značajno utiču na predmet angažmana; i
- (c) društvo je dužno procijeniti i razriješiti sve prijetnje za koje ima razloga da vjeruje da proizlaze iz interesa i odnosa društva iz mreže.

Z900.19. Kada provode angažman s izražavanjem uvjerenja zasnovan na tvrdnji kod kojeg odgovorna strana odgovara za informacije o predmetu angažmana, ali ne i za predmet angažmana:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni/nezavisni od strane koja odgovara za informacije o predmetu angažmana (klijenta usluga izražavanja uvjerenja); i
- (b) društvo će procijeniti i osloviti sve prijetnje za koje ima razloga da vjeruje da su proizašle iz interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, društva, društva iz mreže i strane koja odgovara za predmet angažmana.

900.19. P1. Kod većine angažmana s izražavanjem uvjerenja zasnovanih na tvrdnji, odgovorna strana odgovara i za informacije o predmetu angažmana i za predmet angažmana, međutim, kod nekih angažmana može se desiti da ona ne odgovara za predmet angažmana. Primjer toga bi mogla biti situacija kada je društvo angažirano da provede angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi sa izvještajem o održivosti

praksi poduzeća koji je za ciljane korisnike izradio vanjski stručnjak za pitanja zaštite životne sredine. U tom slučaju, za informacije o predmetu angažmana odgovara dati vanjski stručnjak, ali poduzeće i dalje odgovara za predmet angažmana (održivost praksi).

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem

Z900.20. Kod provođenja angažmana s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni/nezavisni od klijenta usluga izražavanja uvjerenja (strane koja odgovara za predmet angažmana); i
- (b) društvo će procijeniti i razriješiti sve prijetnje po svoju neovisnost/nezavisnost za koje ima razloga da vjeruje da proizlaze iz interesa i odnosa društva iz mreže.

Više odgovornih strana

900.21. P1. Kod određenih angažmana s izražavanjem uvjerenja, bez obzira da li se radi o onima zasnovanim na tvrdnji ili onima s direktnim izvještavanjem, može se desiti da postoje više odgovornih strana. Prilikom utvrđivanja da li je potrebno primijeniti odredbe ovog dijela na svaku od odgovornih strana u takvim angažmanima, društvo će uzeti u obzir nekoliko pitanja, kao što je to da li bi interes ili odnos između društva, člana tima za izražavanje uvjerenja i određene odgovorne strane stvorio prijetnju po nezavisnost koja nije beznačajna i zanemariva u kontekstu informacija o predmetu angažmana. Kod tog utvrđivanja će uvažiti i faktore poput:

- (a) značajnosti informacija o predmetu angažmana (ili predmeta angažmana) za koje odgovara data odgovorna strana;
- (b) stupanj javnog interesa u vezi sa danim angažmanom.

Ako društvo utvrdi da je prijetnja nastala uslijed postojanja takvog interesa ili odnosa sa određenom odgovornom stranom beznačajna i zanemariva, ne mora obavezno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu odgovornu stranu.

[Točke od 900.22. do 900.29. namjerno su izostavljene.]

Period u kom je neophodno očuvati neovisnost/nezavisnost

Z900.30. Nezavisnost, u formi koju nalaže ovaj dio, mora se očuvati tokom:

- (a) trajanja angažmana; i
- (b) perioda obuhvaćenog informacijama o predmetu angažmana.

900.30. P1. Trajanje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kada se izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Kod stalnih angažmana, trajanje angažmana završava kada jedna strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završni izvještaj s izražavanjem uvjerenja, koje god od to dvoje pada kasnije.

Z900.31. Ako subjekt postane klijent usluga izražavanja uvjerenja tokom ili nakon isteka perioda koji je obuhvaćen informacijama o predmetu angažmana o kojima društvo treba izraziti zaključak, društvo je dužno utvrditi da li bilo kakve prijetnje po nezavisnost stvaraju:

- (a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom usluga izražavanja uvjerenja koji su postojali tokom ili nakon perioda koji je obuhvaćen informacijama o predmetu angažmana, ali prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) usluge koje su ranije pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

Z900.32. Prijetnje po neovisnost nastaju ako je klijentu usluga izražavanja uvjerenja pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tokom ili nakon isteka perioda obuhvaćenog informacijama o predmetu angažmana, ali prije nego tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja a da ta usluga ne bi bila dopuštena tokom trajanja angažmana. U takvim okolnostima, društvo je dužno procijeniti i razriješiti svaku prijetnju po neovisnost koju je usluga stvorila. Kada prijetnje nisu na prihvatljivom nivou, društvo će prihvatiti angažman samo ako se svedu na prihvatljivi nivo.

900.32. P1. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji spadaju:

- korištenje stručnih lica koja nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja da pruže uslugu;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru obavljenih poslova koji se tiču izražavanja uvjerenja i onih koji se ne tiču izražavanja uvjerenja, kako spada.

Z900.33. Ako pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena tokom trajanja angažmana nije završeno i nije ga praktično moguće završiti ili prekinuti prije početka pružanja profesionalnih usluga u vezi sa angažmanom s izražavanjem uvjerenja, društvo će taj angažman prihvatiti samo ako:

- (a) društvo bude sigurno da:
 - (i) će pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja biti izvršeno u najkraćem roku; ili
 - (ii) je klijent dogovorio da pružanje te usluge prebaci na drugog pružaatelja usluga u najkraćem roku;

- (b) društvo primjenjuje mjere zaštite kad god je to potrebno tokom trajanja pružanja usluge; i
- (c) društvo o ovom pitanju razgovara sa osobama nadležnim za upravljanje.

[Točke od 900.34. do 900.39. namjerno su izostavljene.]

Opće dokumentiranje neovisnosti/nezavisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida

Z900.40. Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi sa poštivanjem ovog dijela i suštinu svih relevantnih obavljenih razgovora koji podupiru te zaključke, naročito:

- (a) kada se kod rješavanja prijetnje koriste mjere zaštite, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i mjere zaštite koje su uspostavljene, odnosno koje se primjenjuju; i
- (b) kada je prijetnja iziskivala detaljnu analizu a društvo je zaključilo da je već na prihvatljivom nivou, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i obrazloženje za svoj zaključak.

900.40. P1. Dokumentacija osigurava dokaze prosudbi koje je društvo donijelo kod formiranja zaključaka u vezi sa poštivanjem ovog dijela. Nepostojanje dokumentacije, međutim, samo po sebi nije pokazatelj toga da li je društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili toga da li je društvo neovisno/nezavisno.

[Točke od 900.41. do 900.49. namjerno su izostavljene.]

Povreda odredbi o neovisnost/nezavisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida

Uvjeti kada društvo prepozna povredu odredbi

Z900.50. Kada zaključni da je došlo do povrede zahtjeva iz ovog dijela, društvo je dužno:

- (a) raskinuti, suspendirati ili otkloniti interes ili odnos koji je doveo do povrede odredbi;
- (b) procijeniti značaj povrede i njen uticaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost da izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja; i
- (c) odlučiti da li je moguće poduzeti određene radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi.

Kod donošenja ove odluke, društvo će koristiti profesionalno rasuđivanje i uzeti u obzir to da li bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da će objektivnost društva bila dovedena

u pitanje i da, prema tome, društvo neće moći izdati izvještaj s izražavanjem uvjerenja.

- Z900.51.** Ukoliko društvo utvrdi da nije moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi, čim prije će obavijestiti stranu koja ga je angažirala ili osobe nadležne za upravljanje, kako je primjereno, i poduzeti neophodne korake da raskine angažman s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.
- Z900.52.** Ukoliko društvo utvrdi da je moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede odredbi, dužno je o povredi i radnjama koje je poduzelo ili koje predlaže razgovarati sa stranom koja ga je angažirala ili sa osobama nadležnim za upravljanje, kako je primjenjivo. Društvo će razgovor o povredi odredbi i predloženim radnjama obaviti pravovremeno, uzimajući u obzir okolnosti angažmana i same povrede odredbi.
- Z900.53.** Ako se strana koja je angažirala društvo ili osobe nadležne za upravljanje ne budu slagale da radnje koje društvo predlaže u skladu sa tačkom Z900.50. (c) adekvatno odgovaraju na posljedice povrede odredbi, društvo će poduzeti neophodne korake da raskine angažman s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.

Dokumentiranje

- Z900.54.** Postupajući u skladu sa zahtjevima točaka od Z900.50. do Z900.53., društvo će dokumentirati:
- (a) povredu odredbi;
 - (b) poduzete radnje;
 - (c) glavne donesene odluke; i
 - (d) sva pitanja o kojima je razgovarano sa stranom koja je angažirala društvo ili sa osobama nadležnim za upravljanje.
- Z900.55.** Ako nastavi raditi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja, društvo će dokumentirati:
- (a) zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije dovedena u pitanje; i
 - (b) obrazloženje zašto su poduzete radnje adekvatno odgovorile na posljedice povrede odredbi omogućavajući društvu da izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja.

ODJELJAK 905.

NAKNADE

Uvod

- 905.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 905.2. Vrsta i priroda naknada i drugih vrsta kompenzacije mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Naknade – relativna visina

- 905.3. P1. Kada ukupan iznos naknada društva koje iznosi zaključke u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavlja velik dio svih naknada koje društvo naplaćuje, zavisnost od tog klijenta i zabrinutost da ga se ne izgubi stvaraju prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja.
- 905.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- operativnu strukturu društva;
 - da li je društvo već etablirano ili tek osnovano;
 - kvalitativni i/ili kvantitativni značaj klijenta za društvo;
- 905.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja je povećanje klijentele društva kako bi se smanjila zavisnost od određenog klijenta usluga izražavanja uvjerenja.
- 905.3. P4. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja također nastaje kada naknade koje društvo naplaćuje od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavljaju velik dio prihoda od klijenata jednog partnera.
- 905.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja uključuju:
- povećanje klijentele partnera kako bi se smanjila zavisnost od datog klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja da izvrši provjeru obavljenih poslova.

Neizmirene dospjele naknade

- 905.4. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može nastati i kada značajan dio naknada nije izmiren prije izdavanja izvještaja s izražavanjem uvjerenja, ukoliko ga ima, za naredni period. U pravilu se očekuje da društvo mora biti plaćeno prije izdavanja takvog izvještaja. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 911. koji se odnose na zajmove i garancije mogu se koristiti i u situacijama kada postoje neizmirene dospjele naknade.
- 905.4. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:
- naplatu dijela neizmirenih dospelih naknada;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja da izvrši provjeru obavljenih poslova.
- Z905.5.** Kada klijent usluga izražavanja uvjerenja duži period ne plaća značajan dio naknada, društvo će odlučiti:
- (a) da li neizmirene naknade mogu predstavljati ekvivalent zajmu klijentu; i
 - (b) da li je primjereno da društvo bude ponovo imenovano, odnosno da nastavi angažman s izražavanjem uvjerenja.

Uvjetne naknade

- 905.6. P1. Uvjetne naknade su naknade koje se obračunavaju na unaprijed utvrđenim fiksnim osnovama povezanim sa ishodom transakcije ili rezultatima pruženih usluga. Uvjetna naknada koju društvo naplaćuje putem posrednika je primjer indirektno uvjetne naknade. U značenju ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetnom ako je odredio sud ili drugi organ javne uprave.
- Z905.7.** Društvo neće naplaćivati, direktno ili indirektno, uvjetnu naknadu za izvršenje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- Z905.8.** Društvo neće naplaćivati, direktno ili indirektno, uvjetnu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja onda kada ishod usluge bez izražavanje uvjerenja i, u skladu s tim, iznos naknade zavise o budućoj ili sadašnjoj prosudbi u vezi sa pitanjem koje je značajno za informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 905.9. P1. Točke Z905.7. i Z905.8 zabranjuju društvu da stupi u određene aranžmane u vezi sa uvjetom naknadom sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja. Čak i u slučajevima kada određeni dogovor u vezi sa uvjetnom naknadom nije zabranjen onda kada se klijentu usluga izražavanja uvjerenja pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, i dalje može doći do nastanka prijetnje proistekle iz ličnih interesa.

- 905.9. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje uključuju:
- raspon mogućih visina naknade;
 - da li o ishodu od kojeg naknada zavisi odlučuje odgovarajući organ;
 - obavještanje ciljanih korisnika usluga koje je društvo pružilo i osnovu za kompenzaciju;
 - vrstu usluge;
 - efekte događaja ili transakcije po informacije o predmetu angažmana.
- 905.9. P3. U primjere radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod suočavanja i rješavanja s takvom prijetnjom proisteklom iz ličnih interesa spada:
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije učestvovao u pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja da izvrši provjeru relevantnih poslova na izražavanju uvjerenja;
 - pribavljanje prethodne pisane suglasnosti klijenta sa osnovom za kompenzaciju.

ODJELJAK 906.**POKLONI I REPREZENTACIJA****Uvod**

- 906.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost/nezavisnost (zaštitila se).
- 906.2. Prihvatanje poklona i reprezentacije od klijenta usluga izražavanja uvjerenja stvara prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

- Z906.3.** Društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja neće prihvatiti poklone i reprezentaciju od klijenta usluga izražavanja uvjerenja osim ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.
- 906.3. P1. Kada društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 340. i nepostupanje u skladu sa tim zahtjevima može stvoriti prijetnje po nezavisnost.
- 906.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi sa nuđenjem ili prihvatanjem poticaja ne dozvoljavaju društvu ili članu tima za izražavanje uvjerenja da prihvata poklone i reprezentaciju ponuđene s namjerom da se neprimjereno utiče na postupanje druge osobe čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

ODJELJAK 907.

TEKUĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI

Uvod

- 907.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 907.2. Kada dođe do sudskog spora sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili se on čini izglednim to izaziva prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak daje posebne materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu

Opće odredbe

- 907.3. P1. Odnos između rukovodstva klijenta i članova tima za izražavanje uvjerenja mora odlikovati potpuna iskrenost i otkrivanje svih informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Tekući ili izgledni spor između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi uticati na spremnost rukovodstva da otkriju sve informacije i stvoriti prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja.
- 907.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
 - da li se spor odnosi na prethodni angažman s izražavanjem uvjerenja.
- 907.3. P3. Ako se spor tiče člana tima za izražavanje uvjerenja, primjer radnje kojom bi se mogle otkloniti takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa i iz zastrašivanja je isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 907.3. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa i iz zastrašivanja je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru obavljenih poslova.

ODJELJAK 910.

FINANCIJSKI INTERESI

Uvod

- 910.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 910.2. Imanje financijskog interesa u klijentu usluga izražavanja uvjerenja može stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 910.3. P1. Financijski interes se može imati direktno ili indirektno preko posrednika kao što su zajedničko investicijsko društvo, zadužbina ili fond. Kada imalac interesa ima kontrolu nad tim posrednikom, odnosno mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao direktan. Nasuprot tome, kada imalac nema kontrolu nad posrednikom, odnosno mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao indirektan.
- 910.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja toga da li je financijski interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njene najuže porodice.
- 910.3. P3. Faktori od značaja kod procjene nivoa prijetnje proistekle iz ličnih interesa nastale kao rezultat imanja financijskog interesa u klijentu usluga izražavanja uvjerenja uključuju:
- funkciju osobe koja ima financijski interes;
 - da li je financijski interes direktan ili indirektan;
 - značajnost financijskog interesa.

Financijski interesi koje imaju društvo, tim za izražavanje uvjerenja i članovi njihovih najužih porodica

- Z910.4.** Direktni financijski interes ili značajan indirektni financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja neće imati;
- (a) društvo; ili
 - (b) član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član njegove najuže porodice.

Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta usluga izražavanja uvjerenja

Z910.5. Kada subjekt ima interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji mu daje kontrolu nad tim klijentom a klijent je značajan za subjekt, društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati direktne ili značajne indirektne financijske interese u tom subjektu.

Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika

Z910.6 Točka Z910.4. se odnosi i na financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji se drži u fondu u kom je društvo ili druga osoba skrbnik, osim kada:

- (a) skrbnik, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe nisu korisnici fonda;
- (b) interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji drži fond nije značajan za fond;
- (c) fond ne može značajno uticati na klijenta usluga izražavanja uvjerenja; i
- (d) skrbnik, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe i društvo ne mogu značajno uticati na odluke o ulaganjima koje uključuju financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

Nenamjerno stečeni financijski interesi

Z910.7. Ako društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe stekne direktni financijski interes ili značajan indirektni financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja putem nasljeđivanja, poklanjanja, spajanja ili sličnih okolnosti, a imanje tog interesa inače ne bi bilo dozvoljeno u skladu sa ovim odjeljkom:

- (a) ukoliko je interes steklo društvo, ono će smjesta otuđiti taj financijski interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan; ili
- (b) ukoliko je interes stekao član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe, on će čim prije otuđiti taj financijski interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan.

Financijski interesi – ostale okolnosti

Uža porodica

- 910.8. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može se javiti kada je članu tima za izražavanje uvjerenja poznato da član njegove uže porodice ima direktan financijski interes ili značajan indirektan financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.
- 910.8. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takve prijetnje uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i člana njegove uže porodice;
 - da li je financijski interes direktan ili indirektan;
 - značajnost financijskog interesa za člana uže porodice.
- 910.8. P3. Primjeri radnji kojima bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa uključuju:
- da član uže porodice čim prije je to praktično izvodivo otuđi kompletan financijski interes ili dovoljno velik dio indirektnog financijskog interesa da ostatak prestane biti značajan;
 - isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za reviziju.

Druge osobe

- 910.8. P5. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa mogla bi se javiti kada je članu tima za izražavanje uvjerenja poznato da financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja imaju osobe kao što su:
- partneri i profesionalni kadrovi društva, osim onih kojima točka Z910.4. eksplicitno zabranjuje da imaju takve financijske interese, ili članovi njihovih najužih porodica;
 - osobe koje imaju blizak lični odnos sa članom tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P6. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa je isključivanje člana tima sa opisanim ličnim odnosom iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P7. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:

- isključivanje člana tima za izražavanje uvjerenja iz svih značajnih odluka u vezi sa angažmanom s izražavanjem uvjerenja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za izražavanje uvjerenja.

ODJELJAK 911.

ZAJMOVI I GARANCIJE

Uvod

- 911.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna/nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznali, procijenili i oslovili prijetnje po neovisnost.
- 911.2. Zajam ili garancija za zajam uzeti od ili dati klijentu usluga izražavanja uvjerenja mogu stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 911.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja toga da li su zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njene najuže porodice.

Davanje zajmova i garancija klijentu usluga izražavanja uvjerenja

- Z911.4.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu usluga izražavanja uvjerenja osim ako taj zajam ili garancija nisu bez značaja za:
- (a) društvo ili osobu koja daje zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
 - (b) klijenta.

Zajmovi i garancije od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična ustanova

- Z911.5.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična ustanova osim ako taj zajam ili garancija nisu uzete po redovnim postupcima i uvjetima
- 911.5. P1. Zajmovi podrazumijevaju, na primjer, hipotekarne kredite, dozvoljeno prekoračenje po računima, kredite za kupovinu vozila i dozvoljeno prekoračenje po karticama.
- 911.5. P2. Čak i ako društvo zajam od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična ustanova dobije po redovnom postupku i uvjetima, on ipak može stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ako je značajan za klijenta ili za društvo koje ga prima.

- 911.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod oslovljavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa je da odgovarajući kontrolor, koji nije član tima za izražavanje uvjerenja i dolazi iz društva iz mreže koje nije korisnik zajma, izvrši provjeru obavljenih poslova.

Depoziti ili brokerski računi

- Z911.6.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće imati depozite ili brokerski račun kod klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka, brokerska kuća ili slična ustanova, osim ako te depozite ili račune imaju po redovnim komercijalnim uvjetima.

Zajmovi i garancije od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji nije banka ili slična ustanova

- Z911.7.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe neće primiti zajam ili garanciju zajma od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji nije banka ili slična ustanova, osim ako taj zajam ili garancija nisu bez značaja za:
- (a) društvo ili osobu koja prima zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i za
 - (b) klijenta.

ODJELJAK 920.**POSLOVNI ODNOSI****Uvod**

- 920.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i oslovila prijetnje po neovisnost.
- 920.2. Blizak poslovni odnos s klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili njegovim rukovodstvom mogao bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 920.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja toga da li je financijski interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbirna neto vrijednost osobe i članova njene najuže porodice.
- 920.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji su proizašli iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- imanje financijskog interesa u zajedničkom poduhvatu sa klijentom ili sa vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili službenim licem, odnosno drugom osobom koja obavlja poslove višeg rukovodstva za klijenta;
 - dogovor da se jedna ili više usluga, odnosno proizvoda društva i jedna ili više usluga, odnosno proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
 - dogovore u vezi sa distribucijom, odnosno plasiranjem na tržište koji podrazumijevaju da društvo distribuira ili plasira proizvode ili usluge klijenta, odnosno da klijent distribuira ili plasira proizvode ili usluge društva.

Poslovni odnosi društva, člana tima za izražavanje uvjerenja ili članova najuže porodice

- Z920.4.** Društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja neće imati bliske poslovne odnose sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili njegovim rukovodstvom osim ako uključeni financijski interes nije bez značaja a poslovni odnos nevažan za klijenta ili njegovo rukovodstvo i društvo ili člana tima za izražavanje uvjerenja, kako pripada.

920.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili njegovog rukovodstva i člana najuže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja.

Kupovina dobara ili usluga

920.5. P1. Kada društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže porodice te osobe kupi dobra i usluge od klijenta usluga izražavanja uvjerenja to u pravilu ne stvara prijetnju po neovisnost ukoliko je transakcija izvršena u sklopu redovnog poslovanja i po tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogu biti takvog sadržaja ili veličine da stvaraju prijetnju proisteklu iz ličnih interesa.

920.5. P2. Primjeri radnji kojima bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa uključuju:

- uklanjanje elementa veličine ili smanjenje veličine transakcije;
- isključivanje osobe iz tima za izražavane uvjerenja.

ODJELJAK 921.

PORODIČNI I LIČNI ODNOSI

Uvod

- 921.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 921.2. Porodični ili lični odnosi sa zaposlenicima klijenta mogli bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 921.3. P1. Prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja mogli bi uzrokovati porodični i lični odnosi između člana tima za izražavanje uvjerenja i direktora, službenog lica ili, zavisno od njihove funkcije, određenih zaposlenika klijenta usluga izražavanja uvjerenja.
- 921.3. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti date osobe u timu za izražavanje uvjerenja;
 - funkciju člana porodice ili druge osobe u sklopu klijenta, te bliskost danog odnosa.

Član najuže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja

- 921.4. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zblizavanja se javlja kada je član najuže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja zaposlenik kojem pozicija omogućava da značajno utiče na predmet angažmana.
- 921.4. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- funkciju člana najuže porodice;
 - poslove člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.4. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zblizavanja je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.4. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da dati član tima ne radi na pitanjima koji spadaju u nadležnost člana najuže porodice.

- Z921.5.** Osoba neće biti član tima za izražavanje uvjerenja ukoliko je bilo koji član njene najuže porodice:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
 - (c) je bio u takvoj poziciji u periodu koji obuhvata angažman ili informacije o predmetu angažmana.

Član uže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja

- 921.6. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zbližavanja nastaje u situacijama kada je član uže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 921.6. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima s izražavanjem uvjerenja i člana uže porodice;
 - funkciju člana uže porodice;
 - poslove člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.6. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnja po osnovu zbližavanja je isključivanje date osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.6. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zbližavanja je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da dati član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana uže porodice.

Drugi bliski odnosi članova tima za izražavanje uvjerenja

- Z921.7.** Član tima za izražavanje uvjerenja mora konzultirati politike i postupke društva ukoliko ima blizak odnos sa osobom koja nije član njegove najuže ili uže porodice a koja je:
- (a) direktor ili službeno lice klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
 - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

- 921.7. P1. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja nastale usljed takvog odnosa uključuju:
- prirodu odnosa između date osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja;
 - funkciju osobe u okviru klijenta;
 - poslove člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.7. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zblizavanja je isključivanje date osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.7. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnje po osnovu zblizavanja je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da dati član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost osobe sa kojom ima blizak odnos.

Odnosi partnera i zaposlenika društva

- 921.8. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno po osnovu zblizavanja može biti rezultat ličnih ili porodičnih odnosa između:
- (a) partnera ili zaposlenika društva koji nije član tima za izražavanje uvjerenja; i
 - (b) direktora ili službenog lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili zaposlenika klijenta u poziciji koja mu omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 921.8. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, službenog lica ili zaposlenika klijenta;
 - stupanj interakcije između danog partnera ili zaposlenika društva sa timom za izražavanje uvjerenja;
 - funkciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
 - funkciju dane osobe u sklopu klijenta.
- 921.8. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji proisteklih iz ličnih interesa ili iz zastrašivanja, odnosno prijetnji po osnovu zblizavanja uključuju:
- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika tako da se smanji svaki uticaj na angažman s izražavanjem uvjerenja;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru relevantnih poslova na izražavanju uvjerenja.

ODJELJAK 922.**NEDAVNI RAD ZA KLIJENTA USLUGA IZRAŽAVANJA
UVJERENJA****Uvod**

- 922.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i rješavanja prijetnje po neovisnost.
- 922.2. Ako je član tima za izražavanje uvjerenja u skorijoj prošlosti radio kao direktor ili službeno lice, odnosno kao zaposlenik klijenta usluga izražavanja uvjerenja, to bi moglo izazvati prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Rad u periodu obuhvaćenom izvještajem s izražavanjem uvjerenja**

- Z922.3.** Tim za izražavanje uvjerenja neće uključivati osobu koja je u periodu obuhvaćenom izvještajem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) radila kao direktor ili službeno lice klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
 - (b) bila zaposlenik kojem pozicija omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Rad prije perioda obuhvaćenog izvještajem s izražavanjem uvjerenja

- 922.4. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa, odnosno prijetnja samoprovjere ili po osnovu zblizavanja mogla bi se javiti ako je član tima za izražavanje uvjerenja prije perioda obuhvaćenog izvještajem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) radio kao direktor ili službeno lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
 - (b) bio zaposlenik kojem pozicija omogućava da značajno utiče na informacije o predmetu angažmana.
- Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg angažmana s izražavanjem uvjerenja procjenjivala odluka koju je osoba donijela ili poslovi koje je obavljala dok je još bila u radnom odnosu u klijentu.
- 922.4. P2. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- funkciju date osobe u sklopu klijenta;
 - trajanje perioda otkako je osoba prestala raditi za klijenta;
 - poslove člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 922.4. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa, prijetnje samoprovjere ili po osnovu zblizavanja je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada člana tima za izražavanje uvjerenja.

ODJELJAK 923.**VRŠENJE DUŽNOSTI DIREKTORA ILI SLUŽBENOG LICA
KLIJENTA USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA****Uvod**

- 923.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 923.2. Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja stvara prijetnje proistekle iz ličnih interesa i prijetnje samoprovjere. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Vršenje dužnosti direktora ili službenog lica**

- Z923.3.** Partner ili zaposlenik društva neće vršiti dužnost direktora ili službenog lica klijenta usluga izražavanja uvjerenja koje društvo pruža.

Vršenje dužnosti sekretara poduzeća

- Z923.4.** Partner ili zaposlenik društva neće vršiti dužnost sekretara klijenta usluga izražavanja uvjerenja koje društvo pruža, osim kada:

- (a) to eksplicitno dopuštaju lokalni zakon, pravila struke ili uobičajena praksa;
- (b) rukovodstvo donosi sve relevantne odluke; i
- (c) su dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje obavezne dokumentacije u vezi sa poreskim prijavama.

- 923.4. P1. Funkcija sekretara poduzeća ima različite konotacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi sekretara mogu se kretati od administrativnih poslova, kao što su upravljanje kadrovima i vođenje evidencija i registara poduzeća, do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja da poduzeće poštuje primjenjivu regulativu ili pružanja savjeta o pitanjima iz domena korporativnog upravljanja. U pravilu se na ovu funkciju gleda kao na funkciju koja podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom. Prema tome, ako partner ili zaposlenik društva vrši dužnost sekretara klijenta usluga izražavanja uvjerenja to stvara prijetnju (više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja dato je u odjeljku 950., *Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja*).

ODJELJAK 924.**RADNI ODNOS U KLIJENTU USLUGA IZRAŽAVANJA
UVJERENJA****Uvod**

- 924.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 924.2. Postojanje radnog odnosa u klijentu usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju proisteklu iz ličnih interesa ili zastrašivanja, odnosno prijetnju po osnovu zblizavanja. Ovaj odjeljak uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 924.3. P1. Prijetnja po osnovu zblizavanja ili prijetnja proistekla iz zastrašivanja mogu nastati u situacijama kada su sljedeće osobe bile član tima za izražavanje uvjerenja ili partner u društvu:
- direktor ili službeno lice klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
 - zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Ograničenja za bivše partnere ili članove timova za izražavanje uvjerenja

Z924.4. Ako je bivši partner ili bivši član tima za izražavanje uvjerenja prešao raditi za klijenta usluga izražavanja uvjerenja na poslovima:

- (a) direktora ili službenog lica; ili
- (b) zaposlenika u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja;

ta osoba neće nastaviti učešće u poslovanju ili profesionalnim poslovima društva.

- 924.4. P1. Čak i kada je neka od osoba iz točke Z924.4. počela raditi za klijenta usluga izražavanja uvjerenja na takvoj poziciji i ne nastavi učestvovati u poslovanju ili profesionalnim poslovima društva, i dalje bi moglo doći do pojave prijetnje po osnovu zblizavanja ili prijetnje proistekle iz zastrašivanja.
- 924.4. P2. Prijetnja po osnovu zblizavanja ili proistekla iz zastrašivanja može se javiti kada bivši partner društva pređe raditi za subjekta na neku od funkcija iz tačke 924.1. P1., a taj subjekt kasnije postane klijent usluga izražavanja uvjerenja koje pruža društvo.

- 924.4. P3. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnji uključuju:
- funkciju koju je osoba preuzela u sklopu klijenta;
 - svako uključivanje osobe u budući rad tima za izražavanje uvjerenja;
 - trajanje perioda otkako je osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja ili partner društva;
 - prethodnu funkciju osobe u okviru tima za izražavanje uvjerenja ili društva, na primjer, da li je bila odgovorna za održavanje redovnih kontakata sa rukovodstvom ili osobama nadležnim za upravljanje klijentom.
- 924.4. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji po osnovu zbližavanja ili proisteklih iz zastrašivanja uključuju:
- uspostavljanje aranžmana kao što je to da osoba nema pravo primati beneficije ili druga plaćanja od društva, osim ako se vrše u skladu sa unaprijed utvrđenim fiksnim dogovorom;
 - uspostavljanje aranžmana kao što je to da sva dugovanja društva prema osobi nisu značajna za društvo;
 - izmjenu plana angažmana s izražavanjem uvjerenja;
 - raspoređivanje osoba koje posjeduju dovoljno iskustva u radu sa osobom koja je prešla raditi za klijenta u tim za izražavanje uvjerenja;
 - uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru rada nekadašnjeg člana tima za izražavanje uvjerenja;

Članovi tima za izražavanje uvjerenja koji stupaju u pregovore o zapošljavanju kod klijenta

- Z924.5.** Društvo je dužno uspostaviti politike i postupke koji članovima tima za izražavanje uvjerenja nalažu da obavijeste društvo o svom stupanju u pregovore o zaposlenju sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja.
- 924.5. P1. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa nastaje kada član tima za izražavanje uvjerenja učestvuje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja znajući da će nekad u budućnosti preći da radi za klijenta.
- 924.5. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla otkloniti takva prijetnja proistekla iz ličnih interesa je isključivanje osobe iz angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 924.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje proistekle iz ličnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora da izvrši provjeru svih značajnih prosudbi koje je data osoba donijela u svojstvu člana tima.

ODJELJAK 940.**DUGATRAJNA POVEZANOST KADROVA S KLIJENTOM
USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA****Uvod**

- 940.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po nezavisnost (zaštititi se).
- 940.2. Kada je osoba uključena u angažman s izražavanjem uvjerenja koji se ponavlja tokom dužeg perioda, mogle bi se javiti prijetnje po osnovu zbližavanja i prijetnje proistekle iz ličnih interesa. Ovaj odjeljak uređuje zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- 940.3. P1. Prijetnja po osnovu zbližavanja može se javiti kao rezultat dugotrajne povezanosti osobe sa:
- (a) klijentom usluga izražavanja uvjerenja;
 - (b) višim rukovodstvom klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
 - (c) predmetom angažmana s izražavanjem uvjerenja i informacijama o predmetu tog angažmana.
- 940.3. P2. Prijetnja proistekla iz ličnih interesa može nastati kao rezultat zabrinutosti osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili njene zainteresiranosti da zadrži blizak lični odnos sa članom višeg rukovodstva ili osobama nadležnim za upravljanje. Ona bi mogla neprimjereno uticati na prosudbe te osobe.
- 940.3. P3. Faktori od značaja kod procjenjivanja nivoa takvih prijetnje po osnovu zbližavanja ili prijetnje proistekle iz ličnih interesa uključuju:
- prirodu angažmana s izražavanjem uvjerenja;
 - koliko dugo je osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja, rang te osobe u sklopu tima, te prirodu poslova koje je obavljala, uključujući to da li je takav odnos postojao i dok je osoba radila za drugo društvo;
 - u kojoj mjeri radom te osobe upravljaju, provjeravaju ga i nadgledaju kadrovi višeg ranga;
 - u kojoj mjeri osoba, usljed svog ranga, može uticati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova tima koji radi na angažmanu;

- bliskost ličnih odnosa osobe sa klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili, ako je primjenjivo, njegovim višim rukovodstvom;
- prirodu, učestalost i obim interakcije između date osobe i klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
- da li je došlo do promjena u prirodi ili kompleksnosti predmeta angažmana ili informacija o predmetu angažmana;
- da li je u skorije vrijeme bilo promjena osobe ili osoba koje su odgovorne strane ili, ako je primjenjivo, višeg rukovodstva.

940.3. P4. Kombinacija dva ili više faktora mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja nivoa prijetnje. Na primjer, prijetnje po osnovu zblizavanja koje su se razvile postepeno kao rezultat sve bližeg odnosa između neke osobe i klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogle bi se smanjiti ako bi osoba koja je odgovorna strana napustila svoju funkciju.

940.3. P5. Primjer radnje kojom bi se mogle otkloniti prijetnje po osnovu zblizavanja i proistekle iz ličnih interesa nastale u vezi angažmana je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja u sklopu rotiranja kadrova.

940.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod oslovljavanja takvih prijetnji po osnovu zblizavanja ili proisteklih iz ličnih interesa uključuju:

- promjenu funkcije osobe u timu za izražavanje uvjerenja ili vrste i obima poslova koje obavlja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja da izvrši provjeru rada date osobe;
- provođenje redovnih nezavisnih unutrašnjih ili vanjskih provjera kvaliteta izvršenja angažmana.

Z940.4. Ako se društvo odluči da je nivo nastalih prijetnji moguće riješiti samo tako što će rotiranjem kadrova datu osobu isključiti iz tima za izražavanje uvjerenja, mora utvrditi odgovarajući period tokom kog ta osoba neće:

- (a) biti član tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja;
- (b) provoditi kontrolu kvaliteta izvršenja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (c) uživati direktan utjecaj na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Taj period mora biti dovoljno dug da dozvoli oslovljavanje prijetnji po osnovu zblizavanja ili proisteklih iz ličnih interesa.

ODJELJAK 950.**PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA
KLIJENTIMA USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA KOJE
NISU PROVOĐENJE REVIZIJE I UVIDA****Uvod**

- 950.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 950.2. Društva mogu pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja, u skladu sa svojim sposobnostima i oblastima stručnosti. Pružanje određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnje poštivanju osnovnih principa i prijetnje po neovisnost. Ovaj dio uređuje posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu kada se konceptualni okvir koristi u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

- Z950.3.** Prije nego društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja, dužni su utvrditi da li bi pružanje takve usluge moglo proizvesti prijetnju po neovisnost.
- 950.3. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz ovog odjeljka pomažu društvu kod analiziranja određenih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja i s njima povezanih prijetnji do kojih bi moglo doći ako društvo prihvati da pruža usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja.
- 950.3. P2. Nove poslovne prakse, evolucija financijskih tržišta i promjene u informatičkoj tehnologiji su samo neka od dešavanja zbog kojih nije moguće izraditi potpunu listu usluga bez izražavanja uvjerenja koje je moguće pružiti klijentu usluga izražavanja uvjerenja. Prema tome, Kodeks ne daje potpunu listu svih usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle biti pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

Procjenjivanje prijetnji

- 950.4. P1. U faktore od značaja za procjenu nivoa prijetnji koje su nastale kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja spadaju:
- sadržaj, opseg i svrha usluge;
 - utvrđeni nivo zavisnosti od ishoda te usluge kao dijela angažmana s izražavanjem uvjerenja;

- pravno i regulatorno okruženje u kom se usluga pruža;
- da li će ishod pružanja usluge uticati na pitanja zastupljena u predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja, odnosno informacijama o predmetu tog angažmana i, ako hoće:
 - u kojoj mjeri će ishod usluge imati značajne ili utjecajne efekte na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja;
 - u kojoj mjeri će klijent usluga izražavanja uvjerenja biti uključen u određivanje značajnih pitanja koja podliježu prosuđivanju;
- nivo stručnosti rukovodstva i kadrova klijenta u odnosu na vrstu usluge koja se pruža.

Značajnost u odnosu na podatke klijenta usluga izražavanja uvjerenja

950.4. P2. Koncept značajnosti u vezi sa podacima klijenta usluga izražavanja uvjerenja uređen je *Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjeno izdanje), Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili uvidi u historijske finansijske podatke*. Utvrđivanje značajnosti nalaže korištenje profesionalnog rasuđivanja i na njega utiču i kvantitativni i kvalitativni faktori, kao i viđenja potreba korisnika za finansijskim i drugim podacima.

Pružanje više usluga bez izražavanja uvjerenja istom klijentu usluga izražavanja uvjerenja

950.4. P3. Društvo može pružati više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja. U takvim uvjetima, razmatranje kombiniranih efekata prijetnji nastalih kao rezultat pružanja tih usluga predstavlja značajan dio procjene prijetnji koju vrši društvo.

Rješavanje prijetnji - Zaštita

950.5. P1. Točka 120.10. P2. nudi opis mjera zaštite. U odnosu na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja, mjere zaštite su radnje koje društvo poduzima, zasebno ili zajedno, kako bi u suštini svelo prijetnje po neovisnost na prihvatljivi nivo. U nekim situacijama, kada je prijetnja proizašla iz pružanja usluge klijentu usluga izražavanja uvjerenja, može se desiti da ne postoje odgovarajuće mjere zaštite. U takvim situacijama, primjena konceptualnog okvira iz odjeljka 120. nalaže da društvo odbije ili prestane pružati usluge bez izražavanja uvjerenja, odnosno da odbije ili raskine angažman s izražavanjem uvjerenja.

Zabrana preuzimanja rukovodnih odgovornosti

Z950.6. Društvo neće preuzeti rukovodne odgovornosti koje se tiču predmeta angažmana s izražavanjem uvjerenja koje provodi društvo ili informacija o predmetu tog angažmana. Ako društvo preuzme rukovodne odgovornosti kao dio bilo koje druge usluge koju pruža

danom klijentu usluga izražavanja uvjerenja, dužno je osigurati da se ona ne dotiče predmeta angažmana s izražavanje uvjerenja koji provodi ili informacija o tom predmetu.

950.6. P1. Rukovodne odgovornosti podrazumijevaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka u vezi sa sticanjem, raspoređivanjem i kontroliranjem kadrova, te financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.

950.6. P2. Pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja stvara prijetnje samoprovjere i proistekle iz ličnih interesa ako društvo tokom pružanja usluge preuzme rukovodne odgovornosti. U vezi sa pružanjem usluge koja se odnosi na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja koji provodi društvo ili informacije o predmetu tog angažmana, preuzimanje rukovodnih odgovornosti također dovodi do prijetnje po osnovu zbližavanja, a može proizvesti i prijetnju u vezi sa propagiranjem jer društvo postane previše tijesno povezano sa stavovima i interesima rukovodstva.

950.6. P3. Utvrđivanje da li je neki posao rukovodna odgovornost zavisi od okolnosti i iziskuje korištenje profesionalnog rasuđivanja. Primjeri poslova koji bi bili smatrani rukovodnim odgovornostima su:

- kreiranje politika i određivanje strateškog usmjerenja;
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika u vezi sa njihovim radom za subjekt;
- odobravanje transakcija;
- kontroliranje, odnosno upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima;
- donošenje odluka o tome koje preporuke društva ili trećih strana primijeniti;
- odgovaranje osobama nadležnim za upravljanje ispred rukovodstva;
- preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, uvođenje, praćenje i održavanje unutrašnje kontrole.

950.6. P4. Davanje savjeta i preporuka koje rukovodstvu klijenta usluga izražavanja uvjerenja pomažu u izvršenju njihovih obaveza ne predstavlja preuzimanje rukovodnih odgovornosti (vidjeti točke od Z950.6. do 950.6. Z3.)

Z950.7. Kako bi izbjeglo preuzimanje rukovodnih odgovornosti kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja koje su povezane sa predmetom angažmana i informacijama o tom predmetu, društvo mora biti sigurno da rukovodstvo klijenta donosi

sve prosudbe i odluke koje spadaju u njegovu nadležnost. To uključuje osiguravanje da rukovodstvo klijenta:

- (a) imenuje osobu sa odgovarajućim sposobnostima, znanjem i iskustvom koja će sve vrijeme odgovarati za odluke klijenta i nadgledati pružanje usluga. Ta osoba, po mogućnosti član višeg rukovodstva, će razumjeti:
 - (i) ciljeve, sadržaj i rezultate usluga; i
 - (ii) šta su odgovornosti klijenta, a šta društva.

Data osoba, međutim, nije dužna posjedovati odgovarajuću stručnost da pruži ili ponovo pruži predmetne usluge;

- (b) vrši nadzor nad uslugama i procjenjuje da li su rezultati ostvareni pružanjem usluge adekvatni za potrebe klijenta; i
- (c) preuzima odgovornost za sve radnje koje je potrebno poduzeti u odnosu na rezultate pružanja usluga, ukoliko ih ima.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir kod pružanja određenih usluga bez izražavanja uvjerenja

950.8. P1. Prijetnja samoprovjere bi se mogla javiti u situacijama kada je društvo uključeno u izradu informacija koji će kasnije postati informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja. Primjeri usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle stvoriti takvu prijetnju samoprovjere kada se pružaju u odnosu na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju:

- (a) izradu i pripremanje izglednih informacija i naknadno izražavanje uvjerenja u vezi sa njima;
- (b) procjenu vrijednosti koja čini dio informacija o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

ODJELJAK 990.**IZVJEŠTAJI S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM I
DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI ZA PROVOĐENJE
REVIZIJE I UVIDA)****Uvod**

- 990.1. Društva su dužna postupati u skladu sa osnovnim principima, biti nezavisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi prepoznala, procijenila i riješila prijetnje po neovisnost (zaštitila se).
- 990.2. Ovaj odjeljak sadrži određene preinake dijela 4B. koje su dozvoljene u određenim okolnostima kada se radi o angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji podrazumijevaju izvještaje ograničenog korištenja i distribucije. Angažman za izdavanje izvještaja čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u točki Z990.3. u ovom odjeljku se naziva 'predmetni angažman s izražavanjem uvjerenja'.

Zahtjevi i materijali za primjenu**Opće odredbe**

Z990.3. Kada društvo namjerava izdati izvještaj o angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji podrazumijeva ograničeno korištenje i distribuciju, zahtjevi u pogledu neovisnosti iz dijela 4B. mogu se preinačiti na način koji dozvoljava ovaj odjeljak, ali samo ako:

- (a) društvo razgovara sa ciljanim korisnicima izvještaja o izvršenim preinakama zahtjeva u pogledu neovisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja date usluge; i
- (b) ciljani korisnici razumiju svrhu, informacije o predmetu angažmana i ograničenja izvještaja i izraze svoje slaganje sa primjenom danih preinaka.

990.3. P1. Ciljani korisnici izvještaja razumijevanje svrhe, informacija o predmetu angažmana i ograničenja izvještaja mogu steći tako što će, direktno ili indirektno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime korisnika, učestvovati u određivanju prirode i djelokruga angažmana. U svakom slučaju, takvo učešće omogućava društvu da komunicira sa ciljanim korisnicima izvještaja o pitanjima nezavisnosti, uključujući okolnosti od značaja za primjenu konceptualnog okvira, te da od njih dobije suglasnost za preinake zahtjeva u pogledu neovisnosti.

Z990.4. Kada su ciljani korisnici izvještaja kategorija korisnika koji nisu poimenice poznati u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo će ih naknadno obavijestiti o preinačenim zahtjevima u pogledu

neovisnosti sa kojima se suglasio njihovo predstavnik.

990.4. P1. Na primjer, kada su ciljani korisnici izvještaja kategorija korisnika poput najmodavaca u dogovoru o dodjeli sindikalnog kredita, društvo može opisati preinačene zahtjeve u pogledu nezavisnosti u dopisu o preuzimanju angažmanu koji upućuje predstavniku tih zajmodavaca. Predstavnik taj dopis potom može dati na uvid članovima date grupe zajmodavaca kako bi se zadovoljila obaveza društva da upozna korisnike sa preinakama zahtjeva u pogledu neovisnosti sa kojima se predstavnik suglasio.

Z990.5. Kada društvo izvršava predmetni angažman s izražavanjem uvjerenja, sve preinake dijela 4B. moraju biti ograničene na one iz točaka Z990.7. i Z990.8.

Z990.6. Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvještaj s izražavanjem uvjerenja koji ne podrazumijeva ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj angažman s izražavanjem uvjerenja primijeniti dio 4B.

Financijski interesi, zajmovi i garancije, bliski poslovni, porodični i lični odnosi

Z990.7. Kada društvo provodi predmetni angažman s izražavanjem uvjerenja:

- (a) relevantne odredbe odjeljaka 910., 911., 920., 921., 922. i 924. mora primjenjivati samo u odnosu na članove tima koji radi na angažmanu i članove njihovih najužih i užih porodica;
- (b) dužno je prepoznati, procijeniti i osloviti sve prijetnje po nezavisnost nastale usljed postojanja interesa i odnosa, kako su dati u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924., između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i sljedećih članova tima za izražavanje uvjerenja:
 - (i) osoba koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, određenim granama privrede, transakcijama ili događajima; i
 - (ii) osoba koje provode kontrolu kvaliteta izvršenja angažmana, uključujući one koji provode provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana;
- (c) društvo je dužno procijeniti i osloviti sve prijetnje za koje tim koji radi na angažmanu ima razloga vjerovati da su nastale usljed postojanja interesa i odnosa između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i drugih osoba unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod danog angažmana s izražavanjem uvjerenja, kako su određene u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924.

990.7. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju osobe koje

preporučuju naknadu, odnosno koje direktno nadgledaju, upravljaju ili vrše drugi vid nadzora nad partnerom u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi sa izvršenjem tog angažmana.

Z990.8. Kada društvo izvršava predmetni angažman s izražavanjem uvjerenja, ono ne smije imati značajan direktan ili značajan indirektan financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

POJMOVNIK S POPISOM SKRAĆENICA

Upotreba jednine u *Međunarodnom kodeksu etike za profesionalne računovođe (i Međunarodnim standardima neovisnosti/nezavisnosti)* podrazumijeva i množinu i obrnuto a pojmovi imaju značenja navedena u nastavku teksta.

Objašnjenja definiranih pojmova su u Pojmovniku dana redovnim stilom, dok se za objašnjenja opisanih pojmova koja imaju posebna značenja u određenim dijelovima Kodeksa, odnosno za dodatna objašnjenja definiranih pojmova koristi kurziv. Sljedeća tabela sadrži i pozivanja na pojmove opisane u Kodeksu.

Angažman s izražavanjem uvjerenja [Assurance engagement]	Angažman u okviru kog profesionalni računovođa u javnoj praksi iznosi zaključak koji je osmišljen da poveća nivo povjerenja ciljanih korisnika, pored odgovorne strane, u ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije. (Za upute za angažmane s izražavanjem uvjerenja vidjeti Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, te navodi angažmane u odnosu na koje se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ovi)).
Angažman uvida [Review engagement]	Angažman s izražavanjem uvjerenja koji se provodi u skladu s <i>Međunarodnim standardima za angažmane uvida</i> ili jednakim setom standarda, u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome da li je uočio, na osnovu postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji se zahtijevaju u reviziji, nešto zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu, u svim značajnim aspektima, pripremljeni u skladu s važećim okvirom za financijsko izvještavanje.
Angažman za provođenje revizije [Audit engagement]	Angažman s razumnim uvjerenjem u okviru kojeg profesionalni računovođa u javnoj praksi daje mišljenje o tome da li su financijski izvještaji, u svim značajnim aspektima, izrađeni (odnosno, daju istinit i fer prikaz ili su istinito prezentirani, u svim značajnim aspektima) u skladu s važećim okvirom za financijsko izvještavanje, kao što je angažman koji se provodi u skladu sa <i>Međunarodnim revizijskim standardima</i> . To uključuje zakonsku reviziju, koju nalažu zakoni ili drugi propisi.

U dijelu 4A., pojam 'angažman za provođenje revizije' odnosi se u jednakom značenju i na 'angažman uvida'.

Angažirani/
angažovani tim
[Engagement
team]

Svi partneri i osoblje koji rade na izvršenju angažmana i sve osobe koje društvo ili društvo iz mreže angažira da provedu postupke s izražavanjem uvjerenja u sklopu angažmana. To ne uključuje vanjske stručnjake koje angažira dano ili drugo društvo iz mreže.

Pojam 'angažirani tim' također ne uključuje osobe koje vrše funkciju unutarnje revizije klijenta a koje direktno pomažu izvršenje angažmana za provođenje revizije onda kada vanjski revizor postupa u skladu sa zahtjevima MRevS-a 610 (izdanje iz 2013.), *Korištenje radom internih revizora.*

Direktni
financijski interes
[Direct financial
interest]

Financijski interes:

- (a) koji je u direktnom vlasništvu i pod kontrolom osobe ili subjekta (uključujući one kojima na diskrecijskim osnovama upravljaju drugi); ili
- (b) koji je u indirektnom vlasništvu preko zajedničkog investicijskog društva, zadužbine, fonda ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt ima kontrolu ili mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima.

Direktor ili
službeno lice
[Director or
officer]

Osobe zadužene za upravljanje subjektom, odnosno koje postupaju u jednakom svojstvu bez obzira na njihovo zvanje a koje se mogu razlikovati zavisno od jurisdikcije.

Društvo
[Firm]

- (a) Samostalni profesionalni računovođa, partnerstvo ili udruženje profesionalnih računovođa;
- (b) subjekt koji kontrolira takve strane, putem vlasništva, uprave ili na druge načine; i
- (c) subjekt kojeg kontroliraju takve strane, putem vlasništva, uprave ili na druge načine.

Točke 400.4. i 900.3. objašnjavaju da se pojam 'društvo' koristi u značenju odgovornosti profesionalnih računovođa i društava da postupaju u skladu s dijelovima 4A. ili 4B.

Društvo iz mreže
[Network firm]

Društvo ili subjekt koji je dio mreže.

Za više informacija, vidjeti tačke od 400.50. P1. do 400.54. P1.

Financijski interes
[Financial interest]

Interes u dionicama ili drugim vrijednosnim papirima, obveznicama, zajmovima ili ostalim dužničkim instrumentima nekog subjekta, uključujući prava i obaveze sticanja takvog interesa i derivate direktno povezane sa takvim interesom.

Financijski izvještaji [Financial statements]	Strukturirano prikazivanje historijskih financijskih podataka, uključujući bilješke koje se objavljuju uz financijske izvještaje, namijenjeno obavještavanju o ekonomskim resursima ili obavezama subjekta u određenom trenutku ili promjenama istih tokom određenog perioda, u skladu s okvirom za financijsko izvještavanje. Povezane bilješke uobičajeno daju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druga objašnjenja. Pojam se može odnositi na kompletan set financijskih izvještaja, ali i na pojedinačni izvještaj kao što je izvještaj o financijskom položaju (bilanca stanja) ili izvještaj o uspješnosti (račun dobiti i gubitka/ izvještaj o prihodima i rashodima), uz povezane bilješke s objašnjenjima.
Financijski izvještaji o kojima društvo treba dati mišljenje [Financial statements on which the firm will express an opinion]	U slučaju pojedinačnog subjekta, financijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, poznatih i pod nazivom financijski izvještaji grupe, konsolidirani financijski izvještaji.
Financijski izvještaji posebne namjene [Special purpose financial statements]	Financijski izvještaji izrađeni u skladu s okvirom za financijsko izvještavanje namijenjeni zadovoljenju potreba određenih korisnika za financijskim podacima.
Glavni partner u reviziji [Key audit partner]	Partner na angažmanu, osoba odgovorna za provjeru kontrole kvalitete izvršenja angažmana i drugi partneri u reviziji, ako postoje, koji u sklopu angažiranog tima donose ključne odluke ili prosudbe o bitnim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje. Zavisno od okolnosti i poslova osoba koje učestvuju u reviziji, 'drugi partneri u reviziji' mogu uključivati, na primjer, partnere u reviziji odgovorne za značajna zavisna društva ili ogranke.
Historijski financijski podaci [Historical financial information]	Podaci izraženi u financijskim terminima u vezi sa određenim subjektom, prvenstveno izvedeni iz njegovog računovodstvenog sistema, koji se tiču ekonomskih događaja iz ranijih perioda, odnosno ekonomskog stanja ili okolnosti u određenim prošlim trenucima.
Indirektni financijski interes [Indirect financial interest]	Financijski interes u indirektnom vlasništvu preko zajedničkog investicijskog društva, zadužbine, fonda ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nema kontrole ili mogućnost da utiče na odluke o ulaganjima.

KODEKS

Izvještaj o reviziji [Audit report]	<i>U dijelu 4A., pojam 'izvještaj o reviziji' odnosi se u jednakom značenju i na 'izvještaj o uvidu'.</i>
Klijent usluga izražavanja uvjerenja [Assurance client]	Odgovorna strana koja je osoba ili osobe koje: (a) u angažmanima s direktnim izvještavanjem odgovaraju za predmet angažmana; ili (b) u angažmanima zasnovanim na tvrdnji odgovaraju za informacije o predmetu angažmana a mogle bi odgovarati i za predmet angažmana.
Klijent usluga revizije [Audit client]	Subjekt u odnosu na koji društvo vrši angažman za provođenje revizije. Kada je klijent usluga revizije društvo koje kotira na burzi, pod tim pojmom se obavezno podrazumijevaju i svi povezani subjekti. Kada klijent revizije nije društvo koje kotira na burzi, pod tim pojmom se podrazumijevaju oni povezani subjekti nad kojima ima direktnu ili indirektnu kontrolu (<i>vidjeti i tačku Z400.20.</i>). <i>U dijelu 4A., pojam 'klijent usluga revizije' odnosi se u jednakom značenju i na 'klijenta usluga uvida'.</i>
Klijent usluga uvida [Review client]	Subjekt u odnosu na koji društvo vrši angažman uvida.
Konceptualni okvir [Conceptual framework]	<i>Opis pojma dat je u odjeljku 120.</i>
Mjere zaštite [Safeguards]	<i>Mjere zaštite su radnje koje profesionalni računovođa poduzima, zasebno ili zajedno, kako bi u suštini sveo prijetnje poštivanju osnovnih principa na prihvatljiv nivo. Opis ovog pojma dat je u tački 120.10. P2.</i>
Moglo bi [Might]	Ovaj pojam se u Kodeksu koristi da bi se izrazila mogućnost pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja radnje. On ne povezuje poseban stupanj mogućnosti ili vjerovatnosti sa prijetnjom, s obzirom da procjena nivoa prijetnje zavisi od činjenica i okolnosti koje okružuju konkretno pitanje, događaj ili radnju.
Mogu/imaju pravo [May]	Ovaj izraz se u Kodeksu koristi da bi se dala dozvola za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. On se ne koristi da bi se izrazila mogućnost
Mreža [Network]	Veća organizacijska struktura: (a) koja je usmjerena na suradnju;

KODEKS

- (b) koja je jasno usmjerena na dijeljenje profita ili troškova, odnosno koja podrazumijeva zajedničko vlasništvo, kontrolu ili rukovodstvo, politiku i postupke kontrole kvaliteta, poslovnu strategiju, korištenje istog naziva zaštićenog kao brend ili dijeljenje značajnog dijela profesionalnih resursa.

Najuža porodica
[Immediate family]

Bračni partner (ili ekvivalent) ili uzdržavani član porodice.

Neusklađenost sa normama i propisima (profesionalne računovođe u privredi)
[Non-compliance with laws and regulations, Professional Accountants in Business]

Neusklađenost sa normama i propisima (u daljem tekstu: neusklađenost) čini svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim normama ili propisima koje počinje sljedeće strane:

- (a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu;
- (b) osobe nadležne za upravljanje tom organizacijom;
- (c) rukovodstvo organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu; ili
- (d) druge osobe koje rade za tu organizaciju ili postupaju po njenim uputama.

Opis ovog pojma dat je u tački 260.5. P1.

Neusklađenost sa normama i propisima (profesionalne računovođe u javnoj praksi)
[Non-compliance with laws and regulations, Professional Accountants in Public Practice]

Neusklađenost sa normama i propisima čini svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim normama ili propisima koje počinje sljedeće strane:

- (a) klijent;
- (b) osobe nadležne za upravljanje klijentom;
- (c) rukovodstvo klijenta; ili
- (d) druge osobe koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama.

Opis ovog pojma dat je u tački 360.5. P1.

Noevisnost/nezavisnost
[Independence]

Neovisnost/nezavisnost čine:

- (a) neovisnost/nezavisnost mišljenja – mentalni sklop koji omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji podrivaju profesionalno rasuđivanje, što osobi daje slobodu da postupa sa integritetom, objektivno i služeći se profesionalnim skepticizmom;
- (b) neovisnost/nezavisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su dovoljno značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za reviziju, odnosno tima za izražavanje uvjerenja doveden u pitanje.

KODEKS

Kao što to propisuju točke 400.5. i 900.4., svako opisivanje osobe ili društva kao 'neovisnih/nezavisnih' znači da su postupili u skladu sa odredbama dijela 4A., odnosno 4B.

Odgovarajući kontrolor
[Appropriate reviewer]

Odgovarajući kontrolor je profesionalac koji posjeduje potrebno znanje, sposobnosti, iskustvo i ovlaštenja da izvrši objektivnu provjeru relevantnih obavljenih poslova, odnosno pruženih usluga. Ta osoba može biti profesionalni računovođa. Opis ovog pojma dat je u tački 300.8. P4.

Oglašavanje
[Advertising]

Davanje javnosti informacija o uslugama ili vještinama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja klijenata profesionalnih usluga.

Osnovni principi
[Fundamental principles]

Opis ovog pojma dat je u tački 110.1. P1. Osnovni principi su pojedinačno opisani u okviru sljedećih tačaka:

<i>integritet</i>	<i>Z111.1.;</i>
<i>objektivnost</i>	<i>Z112.1.;</i>
<i>profesionalna kompetentnost i dužna pažnja</i>	<i>Z113.1.;</i>
<i>povjerljivost</i>	<i>Z114.1.;</i>
<i>profesionalno ponašanje</i>	<i>Z115.1.</i>

Osobe nadležne za upravljanje
[Those charged with governance]

Osoba/e ili organizacija/e (na primjer korporativni fond) nadležne za nadziranje strateškog usmjerenja subjekta i za obaveze povezane sa odgovornošću subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim jurisdikcijama, osobe nadležne za upravljanje kod određenih subjekata mogu uključivati rukovodne kadrove, kao što su izvršni članovi upravnog odbora subjekta iz privatnog ili javnog sektora, odnosno direktor-vlasnik.

Partner na angažmanu
[Engagement partner]

Partner ili druga osoba u društvu koja odgovara za angažman i njegovo izvršenje, kao i za izvještaj koji se izdaje ispred društva i koja, po potrebi, ima odgovarajuće ovlaštenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulatornog tijela.

Period kontinuiranog rada
[Time-on period]

Opis ovog pojma dat je u tački Z540.5.

Period mirovanja
[Cooling-off period]

Opis ovog pojma dat je u tački Z540.5. za potrebe točaka od Z540.11. do Z540.19.

KODEKS

Poticaj [Inducement]	<p>Predmet, situacija ili radnja koja se koristi da se utiče na postupanje druge osobe, ali ne obavezno s namjerom da taj uticaj bude neprimjeren.</p> <p><i>Poticaj može predstavljati sve od čašćenja između kolega (kod profesionalnih računovođa u privredi), odnosno između profesionalnih računovođa i postojećih ili mogućih budućih klijenata (kod profesionalnih računovođa u javnoj praksi) do radnji koje vode neusklađenosti sa normama i propisima.</i></p> <p><i>Poticaji mogu imati različite oblike, kao što su:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>pokloni;</i> • <i>reprezentacija;</i> • <i>ugošćavanje;</i> • <i>donacije političke ili dobrotvorne prirode;</i> • <i>pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;</i> • <i>osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika;</i> • <i>preferencijalni tretman, prava ili privilegije.</i>
Postojeći računovođa [Existing accountant]	<p>Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji trenutno vrši dužnost revizora, odnosno pruža računovodstvene, savjetodavne, usluge u oblasti oporezivanja ili slične profesionalne usluge nekom klijentu.</p>
Povezani subjekt [Related entity]	<p>Subjekt koji je s klijentom povezan na jedan od sljedećih načina:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) subjekt koji ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad klijentom, uz pretpostavku da je klijent značajan za takav subjekt; (b) subjekt koji ima direktni financijski interes u klijentu, uz pretpostavku da takav subjekt ima značajan uticaj nad klijentom i da je interes u klijentu značajan za takav subjekt; (c) subjekt nad kojim klijent ima direktnu ili indirektnu kontrolu; (d) subjekt u kojem klijent ili subjekt povezan s klijentom pod (c) ima direktni financijski interes koji mu omogućava značajan uticaj nad takvim subjektom i taj interes je značajan za klijenta i povezani subjekt pod (c); i (e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom ('zavisno društvo'), uz pretpostavku da su i zavisno društvo i klijent značajni za subjekt koji ih kontrolira.

Predloženi (budući) računovođa [Proposed accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji razmišlja da prihvati angažman za provođenje revizije, odnosno angažman za pružanje računovodstvenih, savjetodavnih, usluga u oblasti oporezivanja ili sličnih profesionalnih usluga mogućem klijentu (ili, u određenim slučajevima, već postojećem klijentu).
Predmetni angažman s izražavanjem uvjerenja [Eligible assurance engagement]	<i>Opis ovog pojma dat je u točki 990.2. za potrebe odjeljka 990.</i>
Predmetni angažman za provođenje revizije [Eligible audit engagement]	<i>Opis ovog pojma dat je u točki 800.2. za potrebe odjeljka 800.</i>
Prethodni računovođa [Predecessor accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je posljednji vršio dužnost revizora, odnosno pružao računovodstvene, savjetodavne, usluge u oblasti oporezivanja ili slične profesionalne usluge klijentu, u uvjetima kada nema postojećeg računovođe.
Prihvatljivi nivo [Acceptable level]	Nivo u odnosu na koji bi profesionalni računovođa primjenjujući test razumne i informirane treće strane vjerojatno zaključio da postupuje u skladu sa osnovnim principima.
Prijetnje [Threats]	<i>Opis ovog pojma dat je u točki 120.6. P3. i obuhvata sljedeće kategorije:</i> <i>prijetnja proistekla iz ličnih interesa</i> 120.6. P3. (a); <i>prijetnja samoprovjere</i> 120.6. P3. (b); <i>prijetnja u vezi sa propagiranjem</i> 120.6. P3. (c); <i>prijetnja po osnovu zbližavanja</i> 120.6. P3. (d); <i>prijetnja proistekla iz zastrašivanja</i> 120.6. P3. (e).
Profesionalne usluge [Professsional services]	Profesionalni poslovi koji se obavljaju za klijenta.
Profesionalni poslovi [Professional activity]	Poslovi koji iziskuju posjedovanje vještina iz računovodstva ili srodnih oblasti i koje obavlja profesionalni računovođa, uključujući poslove revizije, menadžerskog savjetovanja, poslove u oblasti oporezivanja i upravljanja financijama.

KODEKS

Profesionalni računovođa [Professional accountant]	Osoba koja je član organizacije članice IFAC-a. <i>U dijelu 1., pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na pojedince profesionalne računovođe u privredi i na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i> <i>U dijelu 2., pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na profesionalne računovođe u privredi.</i> <i>U dijelovima 3., 4A. i 4B., pojam 'profesionalni računovođa' se odnosi na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i>
Profesionalni računovođa u javnoj praksi [Professional accountant in public practice]	Profesionalni računovođa u društvu koje pruža profesionalne usluge, bez obzira na kategoriju poslova (na primjer, revizija, oporezivanje ili savjetovanje). <i>Pojam 'profesionalni računovođa u javnoj praksi' odnosi se i na društva profesionalnih računovođa u javnoj praksi.</i>
Profesionalni računovođa u privredi [Professional accountant in business]	Profesionalni računovođa koji radi u sektorima trgovine, industrije, uslužnih djelatnosti, javnom sektoru, sektoru obrazovanja, neprofitnom sektoru, odnosno u regulatornim ili profesionalnim tijelima, koji može biti zaposlenik, ugovarač, direktor (izvršni ili drugi), direktor-vlasnik ili volonter.
Provjera kontrole kvaliteta izvršenja angažmana [Engagement quality control review]	Postupak osmišljen u funkciji pružanja objektivne ocjene, u odnosu na izvještaj ili prije njegovog izdavanja, značajnih prosudbi koje je donio i zaključaka do kojih je došao angažirani tim prilikom formuliranja izvještaja.
Razumna i informirana treća strana [Reasonable and informed third party]	<i>Test razumne i informirane treće strane se odnosi na situaciju kada profesionalni računovođa razmatra da li bi druga osoba vjerojatno donijela iste zaključke kao on. To razmatranje se vrši sa stanovišta razumne i informirane treće strane koja sagleda sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka poznate ili bi se razumno moglo očekivati da budu poznate računovođi.</i> <i>Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali u pravilu treba posjedovati odgovarajuće znanje i iskustvo da može razumjeti i nepristrano procijeniti ispravnost zaključaka do kojih je računovođa došao.</i> <i>Opis ovih pojmova dat je u tački Z120.5.</i>
Test razumne i informirane treće strane [Reasonable and informed third party test]	
Revizija [Audit]	<i>U dijelu 4A., pojam 'revizija' odnosi se u jednakom značenju i na 'uvid'.</i>

KODEKS

Subjekt koji kotira na burzi [Listed entity]	Subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakog tijela.
Subjekt od javnog interesa [Public interest entity]	<ul style="list-style-type: none"> (a) Subjekt koji kotira na burzi; ili (b) subjekt: <ul style="list-style-type: none"> i. koji je zakonima ili drugim propisima definiran kao subjekt od javnog interesa; ili ii. za kojeg zakoni ili drugi propisi nalažu provođenje revizije u skladu sa istim zahtjevima u pogledu nezavisnosti koji važe za subjekte koji kotiraju na burzi. Takav propis može donijeti bilo koje relevantno regulatorno tijelo, uključujući regulatorna tijela za reviziju.
Tim za izražavanje uvjerenja [Assurance team]	<p><i>Postoje i drugi subjekti koji bi se mogli smatrati subjektima od javnog interesa, kao što je uređeno točkom 400.8.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja; (b) sve druge osobe unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> i. osobe koje preporučuju naknadu, odnosno koje direktno nadgledaju, upravljaju ili vrše drugi vid nadzora nad partnerom na angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi sa izvršenjem tog angažmana; ii. osobe koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, određenim granama privrede, transakcijama ili događajima za potrebe angažmana s izražavanjem uvjerenja; i iii. osobe koje provode kontrolu kvaliteta izvršenja angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući one koje provode provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana.
Tim za reviziju [Audit team]	<ul style="list-style-type: none"> (a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu za provođenje revizije; (b) sve druge osobe unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana za provođenje revizije, uključujući: <ul style="list-style-type: none"> i. osobe koje preporučuju naknadu, odnosno direktno nadgledaju, upravljaju ili vrše drugi vid nadzora nad partnerom na angažmanu za provođenje revizije u vezi s tim angažmanom, uključujući sve osobe koje su redom višeg ranga od partnera na angažmanu sve do nivoa višeg ili rukovodnog partnera (izvršnog direktora ili osobe koja obnaša jednaku funkciju);

KODEKS

- ii. osobe koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, određenim granama privrede, transakcijama ili događajima za potrebe danog angažmana; i
 - iii. osobe koje provode kontrolu kvalitete izvršenja angažmana, uključujući one koje provode provjeru kontrole kvaliteta izvršenja angažmana; i
- sve one u okviru društva iz mreže koji mogu direktno uticati na ishod angažmana za provođenje revizije.
- U dijelu 4A., pojam 'tim za reviziju' odnosi se u jednakom značenju i na 'tim za uvid'.*

Tim za uvid
[Review team]

- (a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu uvida; i
 - (b) sve druge osobe unutar društva koje mogu direktno uticati na ishod angažmana uvida, uključujući:
 - i. osobe koje preporučuju naknadu, odnosno direktno nadgledaju, upravljanju ili vrše drugi vid nadzora nad partnerom na angažmanu uvida u vezi sa izvršenjem angažmana, uključujući one koji su redom višeg ranga od partnera na angažmanu sve do višeg ili rukovodnog partnera (izvršnog direktora ili osobe koja obnaša jednaku funkciju);
 - ii. osobe koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, određenim granama privrede, transakcijama ili događajima za potrebe angažmana;
 - iii. osobe koje provode kontrolu kvaliteta izvršenja angažmana, uključujući one koje provode provjeru kontrolu kvalitete izvršenja angažmana; i
- sve one u okviru društva iz mreže koji mogu direktno uticati na ishod angažmana uvida.

Trajanje angažmana (za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani za provođenje revizije i uvida)
[Engagement period, Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements]

Trajanje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kada se izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Kod stalnih angažmana, trajanje angažmana završava kada jedna od strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završni izvještaj s izražavanjem uvjerenja, koje god od to dvoje pada kasnije.

KODEKS

Trajanje angažmana (za angažmane za provođenje revizije i angažmane uvida) [Engagement period, Audit and Review Engagements]	Trajanje angažmana počinje kada tim za reviziju počne provoditi reviziju, a završava kada se izda izvještaj o reviziji. Kod stalnih angažmana, trajanje angažmana završava kada jedna od strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završni izvještaj o reviziji, koje god od to dvoje pada kasnije.
Ured [Office]	Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana na geografskim osnovama ili prema vrsti poslova.
Uvjetna naknada [Contingent fee]	Naknada koja se obračunava na unaprijed utvrđenim osnovama povezanim sa ishodom transakcije ili rezultatima usluga koje je društvo pružilo. Naknada koju odredi sud ili drugi organ javne uprave ne smatra se uvjetnom naknadom.
Uža porodica [Close family]	Roditelj, dijete ili brat/sestra koji nisu članovi najuže porodice.
Vanjski stručnjak [External expert]	Osoba (koja nije partner ili član profesionalnih kadrova, uključujući privremeno osoblje društva ili društva iz mreže) ili organizacija koja raspolaže vještinama, znanjem i iskustvom u oblastima koje nisu računovodstvo ili revizija, čiji rad u tim oblastima služi kao pomoć profesionalnom računovođi u pribavljanju dostatnih i odgovarajućih dokaza.
Viši profesionalni računovođa u privredi [Senior professional accountant in business]	<i>Viši profesionalni računovođe u privredi su direktori, rukovodioci ili visokorangirani službenici koji mogu donositi i značajno uticati na odluke o angažiranju, raspoređivanju i kontroli ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa organizacije poslodavca.</i> <i>Opis ovog pojma dat je u točki 260.11. P1.</i>
Značajna šteta [Substantial harm]	<i>Opis ovog pojma dat je u točkama 260.5. P3. i 360.5. P3.</i>

POPIS KORIŠTENIH SKRAĆENICA I STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

POPIS SKRAĆENICA

Skraćeni naziv	Značenje
<i>COSO</i> (engl. skr.)	Odbor organizacija sponzora <i>Treadway</i> komisije
<i>CoCo</i> (engl. skr.)	Profesionalne računovođe koje je ovlastio kanadski Ured za kriterije kontrole
<i>IAASB</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja
<i>IESBA</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe
<i>IFAC</i> (engl. skr.)	Međunarodna federacija računovođa
MRevS-ovi	Međunarodni revizijski standardi
MSIU-ovi	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
MSKK-ovi	Međunarodni standardi kontrole kvaliteta
MSU-ovi	Međunarodni standardi za angažmane uvida
Okvir za izražavanje uvjerenja	Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja

POPIS STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

Standard	Puni naziv
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 610 (izdanje iz 2013.)	Korištenje radom internih revizora
MSIU 3000 (izmijenjena verzija)	Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili uvidi u historijske financijske podatke
MSKK 1	Kontrola kvaliteta za društva koja vrše reviziju i uvide u financijske izvještaje, te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i pružanja srodnih usluga
MSU 2400 (izmijenjena verzija)	Angažmani uvida u historijske financijske izvještaje

DATUM STUPANJA NA SNAGU

- Dijelovi 1., 2. i 3. stupaju na snagu 15. juna/lipnja, 2019. godine.
- Dio 4A., koji se odnosi na neovisnost/nezavisnost revizije i angažmana za provođenje revizije, stupa na snagu i primjenjuje se na revizije i uvide u financijske izvještaje za periode koji počinju na ili nakon 15. juna/lipnja, 2019. godine.
- Dio 4B., koji se odnosi na neovisnost/nezavisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, kada je riječ o periodima koje obuhvata predmet angažmana važi za periode početno sa ili nakon 15. juna/lipnja, 2019. godine, dok za sva ostala pitanja stupa na snagu 15. juna/lipnja, 2019. godine.

Dopušteno je ranije usvajanje.

Za više informacija o datumima stupanja na snagu izmijenjenih odredbi o dugotrajnoj povezanosti, koje je *IESBA* objavio u januaru/siječnju, 2017. godine kao zaseban dokument u skladu sa nekadašnjom strukturom i konvencijama za izradu nacрта, vidjeti petu stranicu Kodeksa.

OVA STRANICA JE NAMJERNO OSTAVLJENA PRAZNA



**International
Federation
of Accountants®**

**529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-369-5**