

**Priručnik sa kodeksom etike
za profesionalne
računovođe**

Izdanje 2015.

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

Ovu publikaciju je objavio International Federation of Accountants (IFAC®). Njegova misija je da služi javnom interesu na način da doprinosi razvijanju visoko kvalitetnih standarda i smjernica, olakšava usvajanje visoko kvalitetnih standarda i smjernica, doprinosi razvoju snažnih profesionalnih računovodstvenih organizacija i računovodstvenih firmi i visoko kvalitetnih praksi profesionalnih računovođa kao i promoviranja vrijednosti profesionalnih računovođa širom svijeta, te jasnog i glasnog zastupanja pitanja od javnog interesa. Ova publikacija se može preuzeti za ličnu upotrebu ili kupiti sa web stranice International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®): www.ethicsboard.org.

The *Code of Ethics for Professional Accountants*, konačne nacрте, konsultativne dokumente i ostale IESBA® publikacije, IFAC® objavljuje i ima autorska prava na njih.

The IESBA i IFAC ne prihvataju odgovornost za gubitak uzrokovan bilo kojoj osobi koja djeluje ili se suzdržava od djelovanja oslanjanjem na materijal u ovoj publikaciji, bez obzira je li gubitak nastao nepažnjom ili na neki drugi način.

The 'International Ethics Standards Board for Accountants', '*Code of Ethics for Professional Accountants*', 'International Federation of Accountants', 'IESBA', 'IFAC', IESBA logo, i IFAC logo su zaštićeni znaci ili registrirani zaštitni znaci i oznake usluge IFAC u Sjedinjenim Američkim Državama i ostalim zemljama.

Copyright © Maj 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Za reproduciranje, pohranjivanje, prenošenje ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene potrebno je pisano dopuštenje IFAC.

Kontaktirati: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-235-3

Ovaj *Priručnik sa kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje iz 2015. godine* International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) kojeg je objavio International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2015. godine na engleskom jeziku, na bosanski jezik je preveo Savez računovođa, revizora i finansijskih radnika Federacije Bosne i Hercegovine (SRRiF-FBiH) u decembru 2015. godine i isti se reproducira uz dozvolu IFAC. Proces prevođenja *Priručnika sa kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje iz 2015. godine* ocjenjen je od strane IFAC, a prevođenje je obavljeno u skladu sa "Izjavom o politikama - Standardi politike za prevođenje i reproduciranje koje je objavio IFAC." Odobreni tekst *Priručnika sa kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje iz 2015. godine* je objavio IFAC na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku *Priručnika sa kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje iz 2015. godine* © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Priručnika sa kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje iz 2015. godine* © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2015 Edition* ISBN: 978-1-60815-235-3

Izdavač:



**PRIRUČNIK SA KODEKSOM ETIKE ZA
PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE
IZDANJE 2015. GODINE**

Kako je organiziran ovaj Priručnik

Sadržaj ovog Priručnika je organiziran po sljedećim odjeljcima:

Uvod u Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe®	1
Uloga Međunarodne federacije računovođa.....	2
Djelokrug ovog Priručnika	3
Promjene sadržaja u odnosu na izdanje iz 2014. godine	4
Sadržaj	5
Predgovor	7
Dio A – Opća primjena Kodeksa.....	8
Dio B – Profesionalne računovođe u javnoj praksi	22
Dio C – Profesionalne računovođe u privredi	137
Definicije.....	152
Stupanje na snagu.....	161
Promjene u Kodeksu	162

Autorska prava i prevodi

IFAC objavljuje i ima autorska prava na priručnike, standarde i ostale IESBA publikacije.

IFAC prihvata da je važno da sastavljači i korisnici finansijskih izvještaja, revizori i druge profesionalne računovođe, regulatori, donosioci nacionalnih standarda, tijela članovi IFAC-a, pravnici, akademski krugovi, studenti i ostale zainteresirane grupe u državama neengleskog govornog područja imaju pristup standardima na svom maternjem jeziku, te podstiče i omogućava reproduciranje, ili prevođenje i reproduciranje IFAC-ovih publikacija.

Politika IFAC-a u vezi sa prevođenjem i reproduciranjem publikacija na koje ima autorska prava navedena je u dokumentu s izvornim naslovom *Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants* i *Policy for Reproducing, or Translating and Reproducing, Publications of the International Federation of Accountants*. Zainteresirane strane koje žele da reproduciraju, ili prevedu i reproduciraju ovaj Priručnik, za relevantne odredbe i uvjete trebaju kontaktirati permissions@ifac.org

OVA STRANICA JE NAMJERNO OSTAVLJENA PRAZNA

UVOD U ODBOR ZA MEĐUNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVOĐE®

Odbor za Međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®)) je nezavisno tijelo za donošenje standarda koje priprema međunarodno primjenjiv *Kodeks etike za profesionalne računovođe™* (Kodeks).

Cilj IESBA, kao što je navedeno u opisu njegovih poslova, je da služi javnom interesu donošenjem visoko kvalitetnih standarda etike za profesionalne računovođe. Dugoročni cilj IESBA je usklađivanje standarda etike za računovođe iz ovog Kodeksa, uključujući i standarde nezavisnosti revizora, sa standardima koje donose regulatori i donosioci nacionalnih standarda. Usklađivanje koje će dovesti do jedinstvenog seta standarda može povećati kvalitet i konzistentnost usluga koje pružaju profesionalne računovođe širom svijeta i poboljšati efikasnost svjetskih tržišta kapitala.

IESBA sačinjava 18 članova Odbora iz cijelog svijeta, od čega je najviše 9 stručnjaka iz prakse a najmanje 3 iz javnog sektora (osobe od kojih se očekuje da promišljaju, i poznati su po razmišljanjima o širem javnom interesu). Članove imenuje Odbor IFAC-a, na osnovu preporuka IFAC-ove komisije za imenovanje, a uz odobrenje Odbora za nadzor javnog interesa (PIOB) koji nadgleda aktivnosti IESBA.

Proces donošenja standarda IESBA podrazumijeva uključivanje PIOB i Konsultativne savjetodavne grupe (CAG) IESBA, koji unose input javnog interesa u izradu IESBA standarda i smjernica.

U izradi standarda, od IESBA se zahtijeva da bude transparentan u provođenju aktivnosti i da se pridržava propisanog postupka koji je odobrio PIOB. Sastanci Odbora, uključujući i sastanke putem telekonferencije, otvoreni su za javnost a dnevni red svakog od sastanaka je dostupan na web stranici Odbora.

Za više informacija, posjetite www.ethicsboard.org.

ULOGA MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA

Međunarodna federacija računovođa (IFAC) služi javnom interesu doprinoseći razvoju jakih i održivih organizacija, tržišta i ekonomija. Zalaže se za transparentnost, odgovornost i uporedivost finansijskog izvještavanja, pomaže razvoju računovodstvene profesije i informira o značaju i vrijednosti računovođa za globalnu finansijsku infrastrukturu. Osnovana 1977. godine, IFAC trenutno obuhvata preko 175 članova i pridruženih članova u 130 zemalja i jurisdikcija, zastupajući približno 2,5 miliona računovođa u javnoj praksi, obrazovanju, vladinim službama, industriji i trgovini.

U okviru mandata za služenje javnom interesu, IFAC doprinosi izradi, usvajanju i implementaciji visoko kvalitetnih međunarodnih standarda etike za računovođe, prvenstveno kroz podršku koju pruža IESBA. IFAC pruža ljudske resurse, olakšava upravljanje, podržava komuniciranje i finansiranje ovog nezavisnog odbora za donošenje standarda, te olakšava proces nominiranja i izbora članova odbora.

IESBA donosi svoje programe i odobrava štampanje publikacija u skladu sa propisanim postupkom i bez uključivanja IFAC-a. IFAC nema mogućnost da utječe na te programe i publikacije. IFAC objavljuje i ima autorska prava na priručnike, standarde i druge publikacije.

Neovisnost IESBA se štiti na brojne načine:

- Formalan, nezavisan nadzor javnog interesa pri donošenju standarda koji vrši PIOB (za više informacija vidjeti www.ipiob.org), što podrazumijeva rigorozan propisani postupak koji uključuje javne konsultacije;
- Javni poziv za nominacije, i formalni nezavisni nadzor procesa nominacija/izbora koji vrši PIOB;
- Puna transparentnost, i u pogledu propisanog postupka i donošenja standarda, kao i javni pristup materijalima dnevnog reda, sastancima i objavljenim osnovama za zaključke uz svaki konačni standard;
- Uključenost Konsultativne savjetodavne grupe i posmatrača u proces donošenja standarda; i
- Zahtjev da su članovi IESBA, kao i organizacije koje ih nominiraju/zapošljavaju, posvećeni nezavisnosti i integritetu Odbora i misiji javnog interesa.

Za više informacija, posjetite IFAC web stranicu www.ifac.org .

DJELOKRUG OVOG PRIRUČNIKA

IZDANJE 2015.

Ovaj priručnik objedinjuje, radi stalnog pozivanja, informacije o ulozi IFAC-a i zvanični tekst *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* (Kodeksa) koji je izdao IESBA.

PROMJENE SADRŽAJA U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2014. GODINE

Kodeks etike za profesionalne računovode

Ovaj priručnik zamjenjuje izdanje *Priručnika s kodeksom etike za profesionalne računovođe* iz 2014. godine.

Promjene

Izdanje priručnika iz 2015. godine sadrži sljedeće promjene Kodeksa vezane za određene usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentima revizije u odjeljku 290:

- Odredbe s izuzecima (pasusi 290.171 i 290.183) koje dozvoljavaju društvu koja vrši reviziju da pruži određene knjigovodstvene i porezne usluge klijentima revizije koji nisu pravni subjekti od javnog interesa u hitnim ili drugim vanrednim situacijama su povučene.
- Odredbe koje se odnose na odgovornost menadžmenta su pojačane, uz dodatno usmjeravanje i pojašnjavanje u smislu toga šta čini odgovornost rukovodstva.
- Smjernice vezane za koncept “rutinskih ili mehaničkih” usluga pripreme računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja za klijente revizije koji nisu pravni subjekti od javnog interesa su pojačane i pojašnjene.

Odgovarajuće i usklađene promjene su napravljene i u odjeljku 291 Kodeksa a odnose se na izražavanje uvjerenja klijentima.

Promjene stupaju na snagu od 15. 04. 2016. godine, osim promjena u odjeljku 290, koje stupaju na snagu za revizije i finansijske izvještaje za periode koji počinju na dan ili poslije 15. 04. 2016. godine. Dopuštena je i ranija primjena.

Promjene su objavljene na web stranici IESBA u aprilu 2015. godine.

Promjene Kodeksa koje su izdate nakon 31. 05. 2015. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o najnovijim događanjima i dobivanje konačnih objavljivanja izdatih nakon 31. 05. 2015. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA web stranicu www.ethicsboard.org.

PRIRUČNIK S KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

SADRŽAJ

	Str.
PREDGOVOR	7
DIO A—OPĆA PRIMJENA KODEKSA	8
100 Uvod i osnovni principi.....	9
110 Integritet.....	16
120 Objektivnost.....	17
130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	18
140 Povjerljivost.....	19
150 Profesionalno ponašanje.....	21
DIO B—PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI	22
200 Uvod.....	23
210 Profesionalno imenovanje.....	28
220 Sukobi interesa.....	32
230 Druga mišljenja.....	38
240 Naknade i ostali oblici nagrada.....	39
250 Marketing profesionalnih usluga.....	41
260 Pokloni i reprezentacija.....	42
270 Čuvanje imovine klijenta.....	43
280 Objektivnost – sve usluge.....	44
290 Nezavisnost – angažmani revizije i uvida.....	45
291 Nezavisnost – ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja.....	105
Tumačenje 2005-01.....	132
DIO C—PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI	137
300 Uvod.....	138
310 Sukobi interesa.....	142
320 Priprema i izvještavanje informacija.....	145

330 Djelovanje s dovoljno stručnosti	147
340 Finansijski interesi.....	148
350 Podsticaji	150
DEFINICIJE	152
DATUM STUPANJA NA SNAGU	161

PREDGOVOR

IESBA priprema i izdaje, po vlastitom ovlaštenju, Kodeks etike za profesionalne računovođe (Kodeks) profesionalnim računovođama širom svijeta za korištenje.

Članovi IFAC-a ili firme neće primjenjivati blaže standarde od onih koji su navedeni u ovom Kodeksu. Međutim, ukoliko je članu ili društvu za reviziju zakonom ili propisima zabranjeno da postupaju u skladu sa određenim dijelovima ovog Kodeksa, isti će postupati u skladu sa svim ostalim dijelovima ovog Kodeksa.

Neke jurisdikcije mogu imati zahtjeve ili uputstva koji se razlikuju od onih sadržanih u ovom Kodeksu. Profesionalne računovođe u tim jurisdikcijama moraju biti svjesni tih razlika i postupati u skladu sa strožijim zahtjevima i uputstvima osim ako to nije zabranjeno zakonom ili propisima.

DIO A—OPĆA PRIMJENA KODEKSA

Str.

Odjeljak 100 Uvod i osnovni principi	9
Odjeljak 110 Integritet	16
Odjeljak 120 Objektivnost.....	17
Odjeljak 130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja	18
Odjeljak 140 Povjerljivost.....	19
Odjeljak 150 Profesionalno ponašanje	21

ODJELJAK 100*Uvod i osnovni principi*

- 100.1 Prihvatanje odgovornosti za djelovanje u javnom interesu je prepoznatljivi *znak* računovodstvene profesije. Dakle, odgovornost profesionalnog računovođe se ne sastoji samo od zadovoljavanja potreba individualnog klijenta ili poslodavca. Djelujući u javnom interesu, profesionalni računovođa će uzeti u obzir i postupati u skladu sa ovim Kodeksom. Ako je zakonom ili propisima profesionalnom računovođi zabranjeno postupanje u skladu sa određenim dijelovima ovog Kodeksa, profesionalni računovođa će postupati u skladu sa svim ostalim dijelovima ovog Kodeksa.
- 100.2 Ovaj Kodeks se sastoji od tri dijela. Dio A postavlja osnovne principe profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalne računovođe primijeniti kako bi:
- (a) Identificirali prijetnje poštivanju osnovnih principa;
 - (b) Evaluirali značaj identificiranih prijetnji; i
 - (c) Primijenili zaštitne mjere, kada je neophodno, da se prijetnje uklone ili svedu na prihvatljiv nivo. Zaštitne mjere su neophodne kada profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu na takvom nivou na kojem bi razumna i obaviještena treća osoba vjerovatno zaključila, sagledavajući sve činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, da poštivanje osnovnih principa nije kompromitirano.
- Profesionalni računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje u primjeni ovog konceptualnog okvira.
- 100.3 Dijelovi B i C opisuju kako se konceptualni okvir primjenjuje u određenim situacijama. U njima se daju primjeri odgovarajućih zaštitnih mjera koje bi se mogle poduzeti protiv prijetnji osnovnim principima. Također se opisuju i situacije u kojima ne postoje odgovarajuće zaštitne mjere protiv prijetnji te je stoga okolnosti ili odnos koji stvara te prijetnje potrebno izbjegavati. Dio B se odnosi na profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C se odnosi na profesionalne računovođe u privredi. Profesionalne računovođe u javnoj praksi također mogu pronaći smjernice relevantne za određene okolnosti i u Dijelu C.
- 100.4 Riječ “će” se u ovom Kodeksu koristi u smislu zahtjeva da profesionalni računovođa ili firma postupi u skladu sa određenom odredbom u kojoj se koristi riječ “će”. Postupanje u skladu sa takvim odredbama je obavezno osim ako ovim Kodeksom nije dozvoljen izuzetak.

Osnovni principi

100.5 Profesionalni računovođa će postupati u skladu sa sljedećim osnovnim principima:

- (a) Integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.
- (b) Objektivnost – ne dozvoliti da pristrasnost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih nadvlada vlastite profesionalne ili poslovne zaključke.
- (c) Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – održavati profesionalna znanja i vještine na nivou koji obezbjeđuje da će klijent ili poslodavac dobiti kompetentnu profesionalnu uslugu zasnovanu na najsavremenijoj praksi, zakonodavstvu i tehnikama te djelovati marljivo i u skladu sa važećim tehničkim i profesionalnim standardima.
- (d) Povjerljivost – poštovati povjerljivost informacija stečenih kao rezultat profesionalnih i poslovnih odnosa i, u skladu s tim, ne otkrivati ni jednu tako dobivenu informaciju trećim stranama bez posebnog i odgovarajućeg ovlaštenja, osim u slučaju zakonskog ili profesionalnog prava ili obaveze da se otkriju, niti koristiti te informacije za ličnu korist profesionalnog računovođe ili trećih strana.
- (e) Profesionalno ponašanje – postupati u skladu sa relevantnim zakonima i propisima i izbjegavati svaku radnju koja diskreditira profesiju.

Svaki od ovih osnovnih principa se detaljnije razrađuje u odjeljcima 110–150.

Pristup konceptualnog okvira

100.6 Okolnosti u kojima profesionalni računovođa djeluje mogu stvoriti određene prijetnje za postupanje po osnovnim principima. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja može ugroziti te principe i precizirati odgovarajuće postupke. Osim toga, priroda angažmana i radnih zadataka se može razlikovati i, u skladu s tim, uzrokovati različite vrste prijetnji koje zahtijevaju primjenu različitih zaštitnih mjera. Stoga ovaj Kodeks uspostavlja takav konceptualni okvir koji od profesionalnog računovođe zahtijeva da otkrije, procijeni i poduzme mjere da se odupre prijetnjama kako bi postupao u skladu sa osnovnim principima. Pristup konceptualnog okvira pomaže profesionalnim računovođama da postupaju u skladu sa etičkim zahtjevima ovog Kodeksa i ispune svoju odgovornost da djeluju u javnom interesu. On se prilagođava mnogim varijacijama u okolnostima i može spriječiti profesionalnog računovođu da zaključi kako je neka situacija dozvoljena ako nije izričito zabranjena.

- 100.7 Kada profesionalni računovođa prepozna prijetnje postupanju u skladu sa osnovnim principima i, na osnovu procjene tih prijetnji, utvrdi na nisu na prihvatljivom nivou, on će utvrditi jesu li na raspolaganju odgovarajuće zaštitne mjere i mogu li se primijeniti da se te prijetnje uklone ili svedu na prihvatljiv nivo. Prilikom odlučivanja, profesionalni računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje i uzeti u obzir da li bi razumna i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve u tom trenutku posebne činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi, zaključila da će primjenom zaštitnih mjera te prijetnje biti ublažene ili svedene na prihvatljiv nivo, na način da se ne ugrozi poštivanje osnovnih principa.
- 100.8 Profesionalni računovođa će procijeniti svaku prijetnju postupanju u skladu sa osnovnim principima ukoliko je upoznat, ili bi se moglo razumno očekivati da bude upoznat, sa okolnostima ili odnosima koji bi mogli ugroziti poštivanje osnovnih principa.
- 100.9 Profesionalni računovođa će, prilikom procjenjivanja značaja neke prijetnje, uzeti u obzir i kvalitativne i kvantitativne faktore. Kada primjenjuje konceptualni okvir, profesionalni računovođa se može naći u situacijama u kojima se prijetnje ne mogu ukloniti ili svesti na prihvatljiv nivo, ili zato što je prijetnja previše značajna ili zato što nema na raspolaganju odgovarajućih zaštitnih mjera, ili se one ne mogu primijeniti. U takvim situacijama, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti da obavlja određenu profesionalnu aktivnost ili pruža konkretnu uslugu ili, kad je to neophodno, otkazati angažman (u slučaju da se radi o profesionalnom računovođi u javnoj praksi) ili dati otkaz organizaciji koja ga upošljava (u slučaju da se radi o profesionalnom računovođi u privredi).
- 100.10 Odjeljci 290 i 291 sadrže odredbe kojih se profesionalni računovođa treba pridržavati ukoliko otkrije kršenje odredbe Kodeksa o neovisnosti. Ako profesionalni računovođa otkrije kršenje ijedne druge odredbe ovog Kodeksa, on će procijeniti značaj tog kršenja i njegov utjecaj na sposobnost računovođe da postupi u skladu sa osnovnim principima. Računovođa će poduzeti sve što mu je na raspolaganju da, što je prije moguće, riješi posljedice tog kršenja na zadovoljavajući način. Računovođa će odlučiti je li potrebno prijaviti to kršenje, na primjer onima koji su tim kršenjem pogođeni, tijelu članice, relevantnim regulatorima ili nadzornim tijelima.
- 100.11 Kada se profesionalni računovođa nađe u neuobičajenim okolnostima u kojima bi primjena određenog zahtjeva Kodeksa imala za posljedicu nesrazmjeran ishod ili ishod koji ne bi bio u javnom interesu, preporučuje se da se profesionalni računovođa posavjetuje sa odgovarajućim tijelom članice ili relevantnim regulatorom.

Prijetnje i zaštitne mjere

100.12 Prijetnje mogu stvarati razne vrste odnosa i okolnosti. Kada neki odnos ili okolnost stvara prijetnju, takva prijetnja bi mogla ugroziti, ili bi mogla stvoriti dojam da ugrožava postupanje profesionalnog računovođe u skladu sa osnovnim principima. Okolnost ili odnos mogu stvoriti više od jedne prijetnje, a ta prijetnja može utjecati na poštivanje više od jednog osnovnih principa. Prijetnje se mogu svrstati u jednu ili više sljedećih kategorija:

- (a) Prijetnja ličnih interesa – prijetnja da će finansijski ili neki drugi interes neprimjereno utjecati na rasuđivanje ili ponašanje profesionalnog računovođe;
- (b) Prijetnja samoprovjere – prijetnja da profesionalni računovođa neće na odgovarajući način ocijeniti rezultate prethodnog rasuđivanja ili aktivnosti ili usluge koju je obavio profesionalni računovođa ili neka druga osoba iz firme profesionalnog računovođe ili organizacije koja ga upošljava, na koju će se računovođa osloniti kada donosi mišljenje u okviru obavljanja trenutne aktivnosti ili pružanja trenutne usluge;
- (c) Prijetnja zagovaranja – prijetnja da će profesionalni računovođa promovirati položaj klijenta ili poslodavca do mjere koja ugrožava objektivnost profesionalnog računovođe;
- (d) Prijetnja zblizavanja – prijetnja da će, zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa sa klijentom ili poslodavcem, profesionalni računovođa pokazati previše saosjećanja za njihove interese ili olako prihvatati ono što rade; i
- (e) Prijetnja zastrašivanja – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati da djeluje na objektivnan način zbog stvarnog ili umišljenog pritiska, uključujući i pokušaje da se vrši neprimjeren utjecaj na profesionalnog računovođu.

Dijelovi B i C ovog Kodeksa objašnjavaju kako profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno profesionalne računovođe u privredi mogu da naiđu na ove kategorije prijetnji. Za profesionalne računovođe u javnoj praksi u određenim okolnostima može biti relevantan i Dio C.

100.13 Zaštitne mjere su radnje ili druge mjere koje mogu otkloniti prijetnje ili ih svesti na prihvatljiv nivo. Dije se na dvije osnovne kategorije:

- (a) Zaštitne mjere uspostavljene profesijom, zakonodavstvom ili propisima; i
- (b) Zaštitne mjere u radnom okruženju.

100.14 Zaštitne mjere uspostavljene profesijom, zakonodavstvom ili propisima uključuju:

- Zahtjeve za obrazovanjem, obukom i iskustvom neophodne za ulazak u profesiju.

- Zahtjeve za kontinuiranim stručnim usavršavanjem.
- Propise o korporativnom upravljanju.
- Profesionalne standarde.

Profesionalne ili propisima utvrđene procedure monitoringa i disciplinske postupke.

- Eksterna provjera izvještaja, prijava, komunikacije ili informacija profesionalnog računovođe od strane zakonski opunomoćene treće strane.

100.15 U dijelovima B i C ovog Kodeksa se razmatraju zaštitne mjere u radnom okruženju za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno za one u privredi.

100.16 Određene zaštitne mjere mogu povećati vjerovatnost prepoznavanja ili odbijanja neetičkog ponašanja. Takve zaštitne mjere, koje je uspostavila računovodstvena profesija, zakonodavstvo ili propisi, ili organizacija koja upošljava, obuhvataju:

- Djelotvorni, široko razglašeni sistemi žalbi kojima upravljaju organizacije koje upošljavaju, struka ili regulator, a koji omogućavaju kolegama, poslodavcima ili javnim osobama da ukažu na neprofesionalno ili neetičko ponašanje.
- Izričita obaveza da se prijave kršenja etičkih zahtjeva.

Sukobi interesa

100.17 U obavljanju profesionalnih aktivnosti, profesionalni računovođa se može suočiti sa sukobom interesa. Sukob interesa predstavlja prijetnju za objektivnost a može stvarati prijetnje i za druge osnovne principe. Do takvih prijetnji može doći kada:

- Profesionalni računovođa obavlja profesionalne aktivnosti vezane za određeno pitanje za dvije ili više strana čiji su interesi po tom pitanju u sukobu; ili
- Interesi profesionalnog računovođe vezani za određeno pitanje i interesi strane za koju profesionalni računovođa obavlja profesionalnu aktivnost po tom pitanju su u sukobu.

100.18 Dijelovi B i C ovog Kodeksa se bave sukobima interesa za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno za profesionalne računovođe u privredi.

Rješavanje etičkih sukoba

100.19 Od profesionalnog računovođe se može zahtijevati da razriješi sukob vezan za poštivanje osnovnih principa.

100.20 Prilikom pokretanja službenog ili neslužbenog procesa rješavanja sukoba, sljedeći faktori, uzeti pojedinačno ili skupa sa drugim faktorima, mogu biti relevantni za proces rješavanja:

- (a) Relevantne činjenice;
- (b) Etička pitanja o kojima se radi;
- (c) Osnovni principi vezani za pitanje o kojem se radi;
- (d) Uspostavljene interne procedure; i
- (e) Alternativni načini djelovanja.

Nakon što razmotri relevantne faktore, profesionalni računovođa će odrediti odgovarajući način djelovanja, odmjeravajući pri tome posljedice svakog mogućeg pravca djelovanja. Ukoliko pitanje ostane neriješeno, profesionalni računovođa se može posavjetovati sa drugim odgovarajućim osobama u firmi ili organizaciji koja upošljava tražeći pomoć u pronalaženju rješenja.

100.21 Ako sporno pitanje podrazumijeva sukob sa nekom organizacijom ili unutar nje, profesionalni računovođa će odlučiti hoće li se posavjetovati sa onima koji su zaduženi za upravljanje u organizaciji, kao što su upravni odbor ili odbor za reviziju.

100.22 U najboljem interesu profesionalnog računovođe je da dokumentira suštinu spornog pitanja, i detalje svih vođenih rasprava i odluka donesenih u vezi sa tim pitanjem.

100.23 Ako neki značajan sukob ne može da se riješi, profesionalni računovođa može odlučiti da se obrati za stručni savjet relevantnom profesionalnom tijelu ili pravnom savjetniku. Profesionalni računovođa generalno može dobiti uputstva o etičkim pitanjima bez kršenja osnovnog principa povjerljivosti ako o problemu raspravlja sa relevantnim profesionalnim tijelom bez navođenja imena ili sa pravnim savjetnikom pod zaštitom prava na povjerljivu komunikaciju. Slučajevi u kojima profesionalni računovođa može razmotriti dobivanje pravnog savjeta mogu biti različiti. Na primjer, profesionalni računovođa može naići na prevaru čije prijavljivanje može predstavljati kršenje njegove odgovornosti da poštuje povjerljivost. Profesionalni računovođa u tom slučaju može razmotriti dobivanje pravnog savjeta da bi utvrdio postoji li zahtjev da prijavi tu prevaru.

100.24 Ako, nakon što su iscrpljene sve odgovarajuće mogućnosti, etički sukob još uvijek nije riješen, profesionalni računovođa će, ako je moguće, odbiti da ostane povezan sa pitanjem koje uzrokuje sukob. Profesionalni računovođa će odlučiti da li je, u takvim okolnostima, odgovarajući korak da se povuče iz radnog tima ili odustane od određenog zadatka, ili da potpuno otkáže angažman, napusti firmu ili organizaciju koja ga zapošljava.

Komuniciranje s osobama zaduženim za upravljanje

100.25 U skladu sa odredbama ovog Kodeksa, kada komunicira sa osobama zaduženim za upravljanje, profesionalni računovođa ili firma će odlučiti, razmotrivši prirodu i značaj određenih okolnosti i pitanja o kojem se treba komunicirati, ko je odgovarajuća osoba/osobe u okviru upravne strukture subjekta sa kojom se treba komunicirati. Ako profesionalni računovođa ili društvo za reviziju komunicira sa podgrupom osoba zaduženih za upravljanje, na primjer sa odborom za reviziju ili sa pojedincem, profesionalni računovođa ili društvo za reviziju će odlučiti je li također neophodno komunicirati sa svima koji su zaduženi za upravljanje kako bi bili adekvatno informirani.

ODJELJAK 110

Integritet

- 110.1 Princip integriteta nameće obavezu svim profesionalnim računovođama da budu poštteni i iskreni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Integritet također podrazumijeva i istinitost i pravednost.
- 110.2 Profesionalni računovođa se neće svjesno dovesti u vezu sa izvještajima, prijavama, komunikacijom ili informacijama ako vjeruje da:
- (a) Sadrže materijalno netačne ili obmanjujuće izjave;
 - (b) Sadrže nemarno sročene izjave ili informacije; ili
 - (c) Izostavljaju ili prikrivaju neophodne informacije ondje gdje bi takvo izostavljanje ili prikrivanje mogli navesti na krivo mišljenje.
- Kada profesionalni računovođa postane svjestan da se računovođa dovodi u vezu s takvim informacijama, on će poduzeti korake da se ogradi od takvih informacija.
- 110.3 Neće se smatrati da profesionalni računovođa krši odredbe tačke 110.2 ako dostavi promijenjeni izvještaj u odnosu na pitanja iz tačke 110.2.

ODJELJAK 120

Objektivnost

- 120.1 Princip objektivnosti nameće svim profesionalnim računovođama obavezu da ne dozvole da pristrasnost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih ugroze njegovo vlastito profesionalno ili poslovno rasuđivanje.
- 120.2 Profesionalni računovođa može biti izložen situacijama koje bi mu mogle narušiti objektivnost. Nemoguće je predvidjeti i opisati sve takve situacije. Profesionalni računovođa neće obavljati profesionalnu aktivnost ili pružati uslugu ako ta okolnost ili odnos stvara predrasudu ili neprimjeren utječe na profesionalno rasuđivanje u pogledu te usluge.

ODJELJAK 130

Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja

- 130.1 Princip profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće svim profesionalnim računovođama sljedeće obaveze:
- (a) da održavaju profesionalna znanja i vještine na nivou koji je neophodan da klijenti ili poslodavci dobiju kompetentnu profesionalnu uslugu; i
 - (b) da prilikom obavljanja profesionalnih aktivnosti ili pružanja usluga postupaju marljivo i u skladu sa važećim tehničkim i profesionalnim standardima.
- 130.2 Kompetentna profesionalna usluga zahtijeva primjenu ispravnog rasuđivanja u korištenju profesionalnih znanja i vještina prilikom pružanja te usluge. Profesionalna kompetentnost se može podijeliti u dvije posebne faze:
- (a) stjecanje profesionalne kompetentnosti; i
 - (b) održavanje profesionalne kompetentnosti.
- 130.3 Održavanje profesionalne kompetentnosti iziskuje neprekidno praćenje i razumijevanje relevantnih tehničkih, profesionalnih i poslovnih kretanja. Kontinuirano stručno usavršavanje omogućava profesionalnom računovođi da izgrađuje i održava sposobnosti kompetentnog rada u profesionalnom okruženju.
- 130.4 Marljivost podrazumijeva obavezu da se djeluje u skladu sa zahtjevima zadataka, pažljivo, temeljito i pravovremeno.
- 130.5 Profesionalni računovođa će poduzeti razumne korake da obezbijedi odgovarajuću obuku i nadzor onima koji obavljaju profesionalne zadatke u njegovoj nadležnosti.
- 130.6 Ukoliko je potrebno, profesionalni računovođa će upoznati klijente, poslodavce i ostale korisnike njegovih profesionalnih usluga sa prirođenim ograničenjima u uslugama ili aktivnostima.

ODJELJAK 140

Povjerljivost

- 140.1 Princip povjerljivosti profesionalnim računovođama nameće obavezu da se suzdrže od:
- (a) otkrivanja, osobama izvan društva za reviziju ili organizacije koja zapošljava, povjerljivih informacija stečenih putem profesionalnih i poslovnih odnosa bez posebnog i odgovarajućeg ovlaštenja, osim ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili obaveza da se otkriju; i
 - (b) korištenja povjerljivih informacija dobivenih kao rezultat profesionalnih i poslovnih odnosa za svoju ličnu korist ili korist treće strane.
- 140.2 Profesionalni računovođa će čuvati povjerljivost, čak i u svom društvenom okruženju, i biti na oprezu da ne bi nehotično razotkrio informacije, naročito svom bliskom poslovnom saradniku ili najbližem članu porodice.
- 140.3 Profesionalni računovođa će čuvati povjerljivost informacija koje mu je otkrio potencijalni klijent ili poslodavac.
- 140.4 Profesionalni računovođa će čuvati povjerljivost informacija u društvu za reviziju ili organizaciji koja ga zapošljava.
- 140.5 Profesionalni računovođa će preduzeti sve razumne korake kojim će osigurati da osoblje pod njegovim nadzorom, kao i osobe koje su davale savjete i pomoć, poštuju obavezu profesionalnog računovođe da čuva povjerljivost.
- 140.6 Potreba da se poštuje princip povjerljivosti se nastavlja i nakon prestanka odnosa između profesionalnog računovođe i klijenta ili poslodavca. Ako profesionalni računovođa promijeni zaposlenje ili stekne novog klijenta, on ima pravo da primjenjuje prethodna iskustva. Međutim, profesionalni računovođa ne smije koristiti ili otkrivati povjerljive informacije koje je stekao ili dobio kao rezultat prethodnog profesionalnog ili poslovnog odnosa.
- 140.7 Od profesionalnih računovođa se zahtijeva ili se može zahtijevati da otkriju povjerljive informacije, odnosno njihovo otkrivanje je opravdano u sljedećim okolnostima:
- (a) otkrivanje informacija je dozvoljeno zakonom i postoji odobrenje klijenta ili poslodavca;
 - (b) otkrivanje informacija je obavezno po zakonu, na primjer:
 - (i) izrada dokumentacije ili drugih dokaza za potrebe pravnog postupka; ili

- (ii) otkrivanje nadležnim organima onih kršenja zakona koja izađu na vidjelo; te
- (c) postoji profesionalna obaveza ili pravo otkrivanja informacija, osim ako nije zabranjeno zakonom:
 - (i) da se pristane na provjeru kvaliteta koju obavlja tijelo članice ili profesionalno tijelo;
 - (ii) da se odazove na ispitivanje ili istragu koju provodi tijelo članice ili regulatorno tijelo;
 - (iii) da se zaštite profesionalni interesi profesionalnog računovođe u pravnim postupcima; ili
 - (iv) da se udovolji tehničkim standardima i etičkim zahtjevima.

140.8 Prilikom odlučivanja da li otkriti povjerljive informacije, potrebno je razmotriti sljedeće relevantne faktore:

- Mogu li biti ugroženi interesi svih strana, uključujući i treće strane čiji bi interesi mogli biti pogođeni, ako klijent ili poslodavac pristanu da profesionalni računovođa otkrije informacije.
- Jesu li sve relevantne informacije poznate i potkrijepljene do mjere do koje je moguće; u situacijama koje uključuju nepotkrijepljene činjenice, nepotpune informacije ili nepotvrđene zaključke, potrebno je koristiti profesionalno rasuđivanje da bi se odredilo koju vrstu informacija treba otkriti, ako ih uopće treba otkriti.
- Vrstu komunikacije koja se očekuje i kome se upućuje.
- Jesu li strane kojima se upućuje komunikacija odgovarajući primaoci.

ODJELJAK 150

Profesionalno ponašanje

- 150.1 Princip profesionalnog ponašanja nameće obavezu svim profesionalnim računovođama da postupaju u skladu sa relevantnim zakonima i propisima i izbjegavaju svaku radnju za koju znaju ili bi trebali znati da diskreditira ugled profesije. To uključuje radnje za koje bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući sve činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerovatno zaključila da imaju negativan utjecaj na dobar ugled profesije.
- 150.2 Prilikom marketinga i promoviranja sebe i svog rada, profesionalne računovođe ne smiju dovesti u pitanje ugled profesije. Profesionalne računovođe će biti poštene i istinoljubive i neće:
- preuveličavati tvrdnje o uslugama koje mogu da ponude, kvalifikacijama koje imaju ili iskustvu koje su stekli; ili
 - omalovažavati posao drugih ili praviti neosnovana upoređivanja.

DIO B—PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

	Str.
Odjeljak 200 Uvod	23
Odjeljak 210 Profesionalno imenovanje	28
Odjeljak 220 Sukobi interesa	32
Odjeljak 230 Druga mišljenja.....	38
Odjeljak 240 Naknade i ostali oblici nagrada.....	39
Odjeljak 250 Marketing profesionalnih usluga	41
Odjeljak 260 Pokloni i reprezentacija	42
Odjeljak 270 Čuvanje imovine klijenta	43
Odjeljak 280 Objektivnost— sve usluge.....	44
Odjeljak 290 Nezavisnost—angažmani revizije i uvida.....	45
Odjeljak 291 Nezavisnost—ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	105
Tumačenje 2005–1	132

ODJELJAK 200

Uvod

- 200.1 Ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalne računovođe u javnoj praksi. U ovom dijelu se ne opisuju sve okolnosti i odnosi sa kojima se profesionalni računovođa u javnoj praksi može suočiti a koji predstavljaju ili mogu predstavljati prijetnje poštivanju osnovnih principa. Zbog toga se profesionalne računovođe u javnoj praksi upozoravaju na oprez u takvim okolnostima i odnosima.
- 200.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće se svjesno angažirati na nekom poslu, zanimanju ili aktivnosti koja narušava ili može narušavati integritet, objektivnost ili dobar ugled profesije i koji bi mogao rezultirati nepoštivanjem osnovnih principa.

Prijetnje i zaštitne mjere

- 200.3 Poštivanje osnovnih principa potencijalno mogu ugroziti razne okolnosti i odnosi. Priroda i značaj prijetnji se mogu razlikovati u zavisnosti od toga pojavljuju li se u vezi sa pružanjem usluga klijentu revizije i je li klijent revizije pravni subjekt od javnog interesa, klijentu za kojeg se izražava uvjerenje a koji nije klijent revizije ili klijentu za kojeg se ne izražava uvjerenje.

Prijetnje se mogu svrstati u jednu ili više sljedećih kategorija:

- (a) lični interes;
- (b) samoprovjera;
- (c) zagovaranje;
- (d) zbližavanje; i
- (e) zastrašivanje.

O ovim prijetnjama je dato šire objašnjenje u dijelu A ovog Kodeksa.

- 200.4 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi predstavljaju prijetnju na osnovu ličnog interesa uključuju:
- član tima za izražavanje uvjerenja ima direktni finansijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
 - društvo za reviziju neprimjereno zavisi od ukupne naknade od klijenta;
 - član tima za izražavanje uvjerenja ima značajan bliski poslovni odnos sa klijentom za kojeg se izražava uvjerenje;
 - društvo za reviziju je zabrinuto zbog mogućnosti da izgubi značajnog klijenta;

- član tima za reviziju započinje pregovore o zapošljavanju sa klijentom revizije;
- društvo za reviziju sklapa pogodbu o uvjetovanoj naknadi vezanoj za aranžman za izražavanje uvjerenja;
- profesionalni računovođa otkriva značajnu grešku prilikom evaluacije rezultata ranije profesionalne usluge koju je pružio član društva za reviziju profesionalnog računovođe.

200.5 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi predstavljaju prijetnju na osnovu samoprovjere uključuju:

- društvo za reviziju objavljuje izvještaj s izražavanjem uvjerenja o djelotvornosti funkcioniranja finansijskih sistema nakon što je osmislilo ili implementiralo te sisteme;
- društvo za reviziju je pripremlilo izvorne podatke korištene za izradu evidencija koje su predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- član tima za izražavanje uvjerenja je trenutno, ili je do nedavno bio zaposlen kod klijenta kao direktor ili službenik;
- član tima za izražavanje uvjerenja je trenutno, ili je do nedavno bio zaposlen kod klijenta na položaju koji je od značajnog utjecaja na predmet angažmana;
- društvo za reviziju pruža uslugu klijentu za kojeg se izražava uvjerenje koja direktno utječe na predmetne informacije angažmana sa izražavanjem uvjerenja.

200.6 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi predstavljaju prijetnju na osnovu zagovaranja uključuju:

- društvo za reviziju promovira dionice u nekom klijentu revizije;
- profesionalni računovođa djeluje kao zastupnik klijenta revizije u parnici ili sporovima s trećim stranama.

200.7 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi predstavljaju prijetnju na osnovu zbližavanja uključuju:

- član angažiranog tima ima bliskog ili užeg člana porodice koji je direktor ili službenik klijenta;
- član angažiranog tima ima bliskog ili užeg člana porodice koji je zaposlenik klijenta na položaju sa značajnim utjecajem na predmet angažmana;
- direktor ili službenik klijenta ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na predmet angažmana do nedavno je bio u ulozi angažiranog partnera;
- profesionalni računovođa prima poklone od, ili ima preferencijalni tretman kod klijenta, osim ako se radi o trivijalnoj ili beznačajnoj vrijednosti; i

- osoblje na višem položaju je dugo povezano sa klijentom za kojeg se izražava uvjerenje.

200.8 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi predstavljaju prijetnju na osnovu zastrašivanja uključuju:

- društvu za reviziju se prijeti raskidom angažmana sa klijentom;
- klijent revizije nagovještava da neće sklopiti planirani ugovor bez izražavanja uvjerenja sa društvom za reviziju ako ono ustraje u neslaganju sa računovodstvenim tretmanom određene transakcije klijenta;
- klijent društvu za reviziju prijeti parnicom;
- na društvo za reviziju se vrši pritisak da neprimjereno smanji obim obavljenog posla kako bi se smanjile naknade;
- profesionalni računovođa osjeća pritisak da prihvati rasuđivanje zaposlenika klijenta jer je taj zaposlenik stručniji u vezi s predmetnim pitanjem;
- partner društva za reviziju obavještava profesionalnog računovođu da neće dobiti planirano unapređenje ako se ne složi sa neprimjerenim računovodstvenim tretmanom klijenta revizije.

200.9 Zaštitne mjere koje mogu otkloniti ili svesti prijetnje na prihvatljiv nivo se dijele na dvije osnovne kategorije:

- (a) zaštitne mjere koje je uspostavila profesija, zakonodavstvo ili propisi; i
- (b) zaštitne mjere u radnom okruženju.

Primjeri zaštitnih mjera koje je uspostavila profesija, zakonodavstvo ili propisi opisani su u tački 100.14 Dijela A ovog Kodeksa.

200.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će prosuđiti kako da na najbolji način izađe na kraj sa prijetnjama koje nisu na prihvatljivom nivou, ili tako što će primijeniti zaštitne mjere da otkloni prijetnju ili je svede na prihvatljiv nivo, ili tako što će prekinuti ili odbiti angažman na koji se prijetnja odnosi. Prilikom tog prosuđivanja, profesionalni računovođa u javnoj praksi će razmotriti da li bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući sve posebne činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovodi u to vrijeme, vjerovatno zaključila da će prijetnje biti otklonjene ili svedene na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera, tako da se ne ugrozi poštivanje osnovnih principa. Na to razmatranje će utjecati pitanja kao što je značaj prijetnje, priroda angažmana i struktura društva za reviziju.

200.11 Relevantne zaštitne mjere u radnom okruženju će se razlikovati zavisno od okolnosti. Zaštitne mjere u radnom okruženju obuhvataju zaštitne mjere na nivou društva za reviziju i zaštitne mjere specifične za angažman.

200.12 Primjeri zaštitnih mjera u radnom okruženju na nivou društva za reviziju uključuju:

- rukovodstvo društva za reviziju koje naglašava značaj poštivanja osnovnih principa;
- rukovodstvo društva za reviziju koje očekuje da članovi tima za izražavanje uvjerenja djeluju u javnom interesu;
- politike i procedure za implementaciju i monitoring kontrole kvaliteta angažmana;
- dokumentirane politike koje se odnose na potrebu identificiranja prijetnji poštivanju osnovnih principa, ocjenjivanja značaja tih prijetnji i primjenjivanja zaštitnih mjera da se te prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo ili, ako odgovarajuće zaštitne mjere nisu dostupne ili se ne mogu primijeniti, prekidanja ili odbijanja relevantnog angažmana;
- dokumentirane interne politike i procedure koje zahtijevaju poštivanje osnovnih principa;
- politike i procedure koje će omogućiti prepoznavanje interesa ili odnosa između društva za reviziju ili članova angažiranih timova i klijenata;
- politike i procedure da se prati i, ako je neophodno, upravlja oslanjanjem na prihode primljene od jednog klijenta;
- korištenje različitih partnera i angažiranih timova s odvojenim linijama izvještavanja za pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
- politike i procedure kojima se zabranjuje osobama koje nisu članovi angažiranog tima da neprimjereno utječu na ishod angažmana;
- pravovremeno obavještavanje svih partnera i profesionalnog osoblja o politikama i procedurama društva za reviziju, kao i o svim nastalim izmjenama, te odgovarajuća obuka i edukacija o tim politikama i procedurama;
- dodijeliti višem članu uprave odgovornost za nadziranje adekvatnog funkcioniranja sistema kontrole kvaliteta u društvu za reviziju;
- savjetovanje partnera i profesionalnog osoblja o klijentima za koje se izražava uvjerenje i povezanim subjektima za koje se zahtijeva nezavisnost;
- disciplinski mehanizam za promoviranje postupanja u skladu sa politikama i procedurama; i
- objavljivanje politika i procedura kojim se osoblje podstiče i ovlašćuje da obavijesti više nivoe uprave u društvu za reviziju o svakom pitanju vezanom za poštivanje osnovnih principa koje ih brine.

200.13 Primjeri zaštitnih mjera u radnom okruženju specifičnih za angažman uključuju:

- da profesionalni računovođa koji nije bio uključen u uslugu kojom se ne izražava uvjerenje vrši pregled posla obavljenog u vezi sa uslugom kojom se ne izražava uvjerenje ili, po potrebi, daje druge savjete;
- da profesionalni računovođa koji nije bio uključen u uslugu sa izražavanjem uvjerenja vrši pregled posla obavljenog u vezi sa uslugom kojom se izražava uvjerenje ili, po potrebi, daje druge savjete;
- konsultiranje sa nezavisnom trećom stranom, kao što je odbor nezavisnih direktora, profesionalno regulatorno tijelo ili drugi profesionalni računovođa;
- raspravljanje o etičkim pitanjima sa nadležnima za upravljanje u klijentu;
- obavještanje nadležnih za upravljanje u klijentu o prirodi pruženih usluga i visini zaračunatih naknada;
- uključivanje drugog društva za reviziju da obavi ili ponovo obavi dio angažmana;
- rotiranje viših članova tima za izražavanje uvjerenja.

200.14 Zavisno od prirode angažmana, profesionalni računovođa u javnoj praksi bi mogao da se osloni i na zaštitne mjere koje provodi klijent. Međutim, nemoguće je oslanjati se samo na te zaštitne mjere da bi se prijetnje svele na prihvatljiv nivo.

200.15 U primjere zaštitnih mjera u okviru sistema i procedura klijenta spadaju:

- klijent zahtijeva da osobe koje nisu u upravi potvrde ili odobre imenovanje firme za obavljanje angažmana;
- klijent ima kompetentne zaposlenike sa dovoljno iskustva i staža da donose upravljačke odluke;
- klijent provodi interne procedure koje obezbjeđuju objektivan izbor pri naručivanju angažmana koji ne uključuju izražavanje uvjerenja;
- klijent ima strukturu korporativnog upravljanja koja omogućava odgovarajući nadzor i komunikaciju po pitanju usluga društva za reviziju.

ODJELJAK 210**Profesionalno imenovanje***Prihvatanje klijenta*

- 210.1 Prije prihvatanja odnosa sa novim klijentom, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi hoće li prihvatanje predstavljati neku prijetnju poštivanju osnovnih principa. Potencijalne prijetnje po integritet ili profesionalno ponašanje mogu proizaći iz, na primjer, spornih pitanja vezanih za klijenta (njegovi vlasnici, uprava ili aktivnosti).
- 210.2 Pitanja vezana za klijenta koja bi, ako se za njih zna, mogla ugroziti poštivanje osnovnih principa uključuju, na primjer, umiješanost klijenta u nezakonite aktivnosti (kao što je pranje novca), nepoštenje ili upitne prakse finansijskog izvještavanja.
- 210.3 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će procijeniti značaj svake prijetnje i, kada je neophodno, primijeniti zaštitne mjere da bi ih otklonio ili sveo na prihvatljiv nivo.
- U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:
- upoznavanje i razumijevanje klijenta, njegovih vlasnika, rukovodilaca i nadležnih za upravljanje i poslovne aktivnosti klijenta; ili
 - uvjeravanje da je klijent posvećen poboljšavanju praksi korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 210.4 Onda kada nije moguće svesti prijetnje na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u javnoj praksi će odbiti da zasnuje odnos sa klijentom.
- 210.5 Profesionalnom računovođi u javnoj praksi se preporučuje da periodično obavlja pregled odluka o prihvatanju angažmana za klijente koji se ponavljaju iz godine u godinu.

Prihvatanje angažmana

- 210.6 Osnovni princip profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje profesionalnom računovođi u javnoj praksi nameće obavezu da pruža samo one usluge za čije je pružanje kompetentan. Prije prihvatanja angažmana za određenog klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi hoće li to prihvatanje predstavljati neku prijetnju poštivanju osnovnih principa. Na primjer, prijetnja ličnog interesa po profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju nastaje ako angažirani tim nema, ili ne može da osigura kompetencije neophodne da se angažman obavi na odgovarajući način.
- 210.7 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će procijeniti značaj svake prijetnje i, kada je neophodno, primijeniti zaštitne mjere da bi ih otklonio ili sveo na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- postizanje odgovarajućeg razumijevanja prirode djelatnosti klijenta, složenosti poslovanja, posebnih zahtjeva angažmana i njegove namjene, prirode i obima posla koji se treba obaviti;
- upoznavanje relevantnih industrijskih djelatnosti ili predmetne materije;
- posjedovanje ili stjecanje iskustva u vezi s relevantnim regulatornim ili zahtjevima izvještavanja;
- angažiranje dovoljnog broja zaposlenika s potrebnim kompetencijama;
- angažiranje eksperata po potrebi
- dogovaranje o realnom roku potrebnom za obavljanje angažmana; ili
- poštivanje politika i procedura kontrole kvaliteta osmišljenih da daju razumno uvjerenje da se određeni angažmani prihvataju samo onda kad se mogu obaviti kompetentno.

210.8 Kada profesionalni računovođa u javnoj praksi namjerava da se osloni na savjet ili rad eksperta, on treba da odluči je li to oslanjanje opravdano. Faktori koje treba razmotriti su: reputacija, stručnost, dostupni resursi i važeći profesionalni i etički standardi. Te informacije mogu biti stečene iz prethodne saradnje sa ekspertom ili se dobiti savjetovanjem sa drugima.

Promjene u profesionalnom imenovanju

210.9 Profesionalni računovođa u javnoj praksi od kojeg se traži da zamijeni drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi, ili koji razmatra da podnese prijavu za angažman koji trenutno obavlja drugi profesionalni računovođa u javnoj praksi, treba da utvrdi postoje li ikakvi profesionalni ili drugi razlozi da ne prihvati angažman, kao što su okolnosti koje predstavljaju prijetnju poštivanju osnovnih principa a koje se ne mogu otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo primjenjivanjem zaštitnih mjera. Na primjer, prijetnja za profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju može nastati u slučaju da profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvati angažman prije sagledavanja svih relevantnih činjenica.

210.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će procijeniti značaj svake prijetnje. Zavisno od prirode angažmana, to može zahtijevati direktnu komunikaciju sa postojećim računovođom u cilju utvrđivanja činjenica i okolnosti u vezi sa predloženom promjenom tako da profesionalni računovođa u javnoj praksi može odlučiti je li ispravno prihvatiti angažman. Na primjer, prividni razlozi za promjenu u imenovanju ne moraju potpuno odražavati činjenično stanje i mogu ukazivati na neslaganja sa postojećim računovođom koja mogu utjecati na odluku o prihvatanju imenovanja.

210.11 Zaštitne mjere će se primijeniti kad je neophodno otkloniti svaku prijetnju ili je svesti na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera obuhvataju:

- prilikom javljanja na zahtjev za podnošenje ponuda, u ponudi se treba navesti da će se prije prihvatanja angažmana zahtijevati stupanje u kontakt sa postojećim računovođom da bi se moglo ispitati postoje li neki profesionalni ili drugi razlozi zbog kojih se imenovanje ne bi trebalo prihvatiti;
- traženje da postojeći računovođa dostavi njemu poznate informacije o svakoj činjenici ili okolnosti koje, po mišljenju postojećeg računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome hoće li prihvatiti angažman; ili
- pribavljanje potrebnih informacija iz drugih izvora.

Kada se prijetnje ne mogu otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera, profesionalni računovođa u javnoj praksi će, osim ako ne stekne uvjerenje o potrebnim činjenicama na druge načine, odbiti angažman.

210.12 Od profesionalnog računovođe u javnoj praksi se može zatražiti da obavi posao koji je komplementaran ili dodatni radu postojećeg računovođe. Takve okolnosti mogu predstavljati prijetnju za profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju koja proizlazi iz, na primjer manjka ili nepotpunosti informacija. Značaj svake prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere primijeniti kada je to neophodno da se prijetnja ukloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjer takvih zaštitnih mjera je obavještanje postojećeg računovođe o predloženom poslu, što će postojećem računovođi omogućiti da pruži sve relevantne informacije neophodne za ispravno obavljanje posla.

210.13 Postojeći računovođa se obavezao na čuvanje povjerljivosti informacija. Hoće li profesionalnom računovođi biti dozvoljeno ili se od njega zahtijevati da raspravlja o poslovima svog klijenta s predloženim računovođom će zavisiti od prirode angažmana i od:

- (a) toga ima li dopuštenje klijenta da to učini; ili
- (b) zakonskih ili etičkih zahtjeva koji se odnose na takvu komunikaciju i otkrivanje a koji se mogu razlikovati od jedne do druge jurisdikcije.

Okolnosti u kojima se od profesionalnog računovođe zahtijeva ili se može zahtijevati da otkrije povjerljive informacije ili gdje njihovo otkrivanje inače može biti primjereno navedene su u Odjeljku 140 Dijela A ovog Kodeksa.

- 210.14 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će generalno trebati da pribavi dopuštenje klijenta, najbolje u pisanom obliku, za pokretanje rasprave sa postojećim računovođom. Kad se to dopuštenje pribavi, postojeći računovođa je dužan da postupa u skladu sa relevantnim zakonskim i drugim propisima koji uređuju takve zahtjeve. Kada postojeći računovođa daje informacije, mora ih dati pošteno i nedvosmisleno. Ako predloženi računovođa ne može da komunicira sa postojećim računovođom, predloženi računovođa će preduzeti razumne korake da pribavi informacije o svim mogućim prijetnjama na druge načine, kao, na primjer, traženjem informacija od trećih strana ili provjerom podataka višeg menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje klijentom.

ODJELJAK 220

Sukobi interesa

220.1 U obavljanju profesionalnih usluga, profesionalni računovođa u javnoj praksi se može suočiti sa sukobom interesa. Sukob interesa predstavlja prijetnju za objektivnost a može predstavljati prijetnju i za druge osnovne principe. Do takvih prijetnji može doći kada:

- profesionalni računovođa pruža profesionalnu uslugu vezanu za određeno pitanje za dva ili više klijenata čiji interesi po tom pitanju su u sukobu; ili
- interesi profesionalnog računovođe vezani za određeno pitanje i interesi klijenta za kojeg profesionalni računovođa obavlja profesionalnu uslugu vezanu za to pitanje su u sukobu.

Profesionalni računovođa neće dozvoliti da mu sukob interesa ugrozi profesionalno ili poslovno rasuđivanje.

Ako se radi o profesionalnoj usluzi sa izražavanjem uvjerenja, postupanje u skladu sa osnovnim principom objektivnosti također zahtijeva i nezavisnost od klijenata za koje se izražava uvjerenje u skladu sa Odjeljcima 290, odnosno 291.

220.2 U primjere situacija u kojima može doći do sukoba interesa spadaju:

- pružanje savjetodavne usluge o transakciji klijentu koji pokušava da kupi klijenta revizije firme, nakon što je društvo za reviziju tokom obavljanja revizije došlo u posjed povjerljivih informacija koje bi mogle biti relevantne za tu transakciju;
- istovremeno savjetovanje dva klijenta koji se natječu da kupe istu kompaniju ako bi taj savjet mogao biti relevantan za konkurentsku poziciju strana;
- pružanje usluga o istoj transakciji i prodavaču i kupcu;
- pripremanje procjene vrijednosti imovine za dvije strane koje su na suprotstavljenim pozicijama u odnosu na tu imovinu;
- zastupanje po istom pitanju dva klijenta koje su u međusobnom sudskom sporu, kao što je brakorazvodni postupak ili raskid partnerskog odnosa;
- pripremanje izvještaja sa izražavanjem uvjerenja za izdavača licence o dospjelim naknadama po ugovoru o licenci a istovremeno savjetovati nosioca licence o ispravnosti plativih iznosa;

- savjetovanje klijenta da investira u posao u kojem, na primjer, bračni partner profesionalnog računovođe u javnoj praksi ima finansijski interes;
- pružanje usluga strateškog savjetovanja klijentu o njegovoj konkurentskoj poziciji a istovremeno imati zajedničko ulaganje ili sličan interes skupa sa glavnim konkurentom klijenta;
- savjetovanje klijenta o kupovini preduzeća za čiju je kupovinu također zainteresirano i društvo za reviziju;
- savjetovanje klijenta o kupovini proizvoda ili usluge a istovremeno imati ugovor o naknadi ili proviziji sa jednim od potencijalnih prodavača tog proizvoda ili usluge.

220.3 Kada identificira i procjenjuje interese i odnose koji bi mogli dovesti do sukoba interesa i, po potrebi, primjenjuje zaštitne mjere da otkloni ili svede prijetnje postupanju po osnovnim principima na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u javnoj praksi će koristiti profesionalno rasuđivanje i uzeti u obzir da li bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući sve određene činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerovatno zaključila da poštivanje osnovnih principa nije ugroženo.

220.4 Kada rješava sukobe interesa, uključujući objavljivanja ili dijeljenje informacija u okviru društva za reviziju ili mreže i traži uputstva od trećih strana, profesionalni računovođa u javnoj praksi će stalno biti na oprezu da ne naruši osnovni princip povjerljivosti informacija.

220.5 Ako prijetnja nastala zbog konflikta interesa nije na prihvatljivom nivou, profesionalni računovođa u javnoj praksi će primijeniti zaštitne mjere da otkloni ili svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Ako zaštitne mjere ne mogu da svedu tu prijetnju na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će odbiti da obavlja ili će prestati da pruža profesionalne usluge koje rezultiraju sukobom interesa, ili će prekinuti relevantne odnose ili se riješiti relevantnih interesa kako bi otklonio tu prijetnju ili je sveo na prihvatljiv nivo.

220.6 Prije prihvatanja odnosa sa novim klijentom, angažmana ili poslovnog odnosa, profesionalni računovođa u javnoj praksi će preduzeti razumne korake da prepozna okolnosti koje bi mogle dovesti do sukoba interesa, uključujući identificiranje:

- prirode relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
- prirode usluge i njenih implikacija za relevantne strane.

Priroda usluga i relevantni interesi i odnosi se tokom angažmana mogu mijenjati. Ovo posebno važi kada se od profesionalnog računovođe traži da

obavlja angažman u situaciji koja bi mogla postati suparnička, čak i ako strane koje angažiraju profesionalnog računovođu prvobitno možda nisu bile uključene u spor. Profesionalni računovođa će stalno biti na oprezu kad se radi o tim promjenama u cilju prepoznavanja okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa.

220.7 U cilju identificiranja interesa i odnosa koji bi mogli dovesti do sukoba interesa, postojanje djelotvornog procesa identificiranja sukoba pomaže profesionalnom računovođi u javnoj praksi da prepozna stvarne ili moguće sukobe interesa prije odlučivanja hoće li prihvatiti angažman ali i tokom angažmana. To obuhvata pitanja koja su identificirale vanjske strane, na primjer klijenti ili potencijalni klijenti. Što se prije stvarni ili mogući sukob interesa prepozna to je veća vjerovatnoća da će profesionalni računovođa biti u mogućnosti da, po potrebi, primijeni zaštitne mjere kako bi otklonio prijetnju objektivnosti i svaku prijetnju poštivanju ostalih osnovnih principa ili je sveo na prihvatljiv nivo. Proces identificiranja stvarnih ili mogućih sukoba interesa će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda profesionalnih usluga koje se pružaju;
- veličina društva za reviziju;
- veličina i priroda baze klijenata;
- struktura društva za reviziju, na primjer, broj i geografske lokacije ureda.

220.8 Ako je društvo za reviziju član mreže, identifikacija sukoba će uključiti svaki sukob interesa za koji profesionalni računovođa u javnoj praksi ima razloga vjerovati da može postojati ili da do njega može doći zbog interesa i odnosa društva za reviziju koje je član mreže. Razumni koraci u identifikaciji takvih interesa i odnosa koji uključuju društvo za reviziju koje je član mreže će zavisiti od faktora kao što su priroda profesionalnih usluga koje se pružaju, klijenti kojima mreža pruža usluge i geografske lokacije svih relevantnih strana.

220.9 Ukoliko se utvrdi da postoji sukob interesa, profesionalni računovođa u javnoj praksi će procijeniti:

- značaj relevantnih interesa i odnosa; i
- značaj prijetnji nastalih pružanjem profesionalne usluge ili usluga. Generalno, što je direktnija veza između profesionalne usluge i pitanja zbog kojeg su interesi strana u sukobu, to je značajnija prijetnja po objektivnost i postupanje u skladu sa drugim osnovnim principima.

220.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će, po potrebi, primijeniti zaštitne mjere da otkloni ili svede na prihvatljiv nivo prijetnje postupanju u skladu sa osnovnim principima do kojih je doveo sukob interesa. U primjere zaštitnih mjera spadaju:

- primjena mehanizama kojim se sprječava neovlašteno otkrivanje povjerljivih informacija kada se profesionalne usluge vezane za određeno pitanje pružaju za dva ili više klijenata čiji su interesi u vezi sa predmetnim pitanjem u sukobu. Tu mogu spadati:
 - korištenje odvojenih timova za obavljanje angažmana koji su upoznati sa jasnim politikama i procedurama o čuvanju povjerljivosti informacija;
 - stvaranje odvojenih oblasti prakse za specijalističke funkcije u okviru firme, koje bi mogle djelovati kao barijera za prenošenje povjerljivih informacija o klijentu iz jedne oblasti prakse u drugu oblast unutar firme;
 - donošenje politika i procedura koje će ograničiti pristup dokumentima klijenta, potpisivanje sporazuma o čuvanju povjerljivosti informacija između zaposlenika i partnera društva za reviziju i/ili fizičko i elektronsko odvajanje povjerljivih informacija.
- redovno provjeravanje primjene zaštitnih mjera koje obavlja iskusna osoba koja nije uključena u angažman ili angažmane s klijentom.
- zaduživanje profesionalnog računovođe koji nije uključen u pružanje usluge ili na drugi način povezan sa sukobom da pregleda obavljenu posao kako bi procijenio jesu li ključni zaključci i mišljenja ispravni;
- savjetovanje sa trećim stranama, kao što su profesionalno tijelo, pravni savjetnik ili drugi profesionalni računovođa.

220.11 Pored toga, generalno je neophodno otkriti prirodu sukoba interesa i za nju vezane zaštitne mjere, ako postoje, klijentima koji su pogođeni sukobom, kad su zaštitne mjere potrebne da se prijetnja svede na prihvatljiv nivo, kako bi profesionalni računovođa u javnoj praksi koji pruža profesionalne usluge dobio njihov pristanak. Otkrivanje i pristanak mogu biti u različitim oblicima, na primjer:

- generalno otkrivanje klijentima okolnosti u kojima profesionalni računovođa, u skladu sa uobičajenom poslovnom praksom, ne pruža usluge isključivo jednom klijentu (na primjer u određenoj usluzi u određenom sektoru tržišta) kako bi klijent, u skladu s tim, dao opći pristanak. Takvo otkrivanje bi, na primjer, moglo biti navedeno u standardnim uvjetima i odredbama angažmana;

- specifično otkrivanje okolnosti određenog sukoba pogođenim klijentima, uključujući i detaljno predstavljanje situacije i sveobuhvatno objašnjenje svih planiranih zaštitnih mjera i uključenih rizika, u dovoljnoj mjeri da klijentu omogući da donese informiranu odluku vezanu za predmetno pitanje i, u skladu s tim, da izričit pristanak;
- u određenim okolnostima, pristanak se može podrazumijevati ponašanjem klijenta kada profesionalni računovođa raspolaže sa dovoljno dokaza da može zaključiti da je klijent upoznat sa okolnostima od samog početka i da je prihvatio sukob interesa, ako klijent ne stavi prigovor na postojanje sukoba.

Profesionalni računovođa će utvrditi jesu li priroda i značaj sukoba interesa takvi da je neophodno posebno otkrivanje i izričit pristanak. U tom cilju, profesionalni računovođa će primijeniti profesionalno rasuđivanje kako bi sagledao ishod procjene okolnosti koje izazivaju sukob interesa, uključujući i strane koje bi mogle biti pogođene, prirodu pitanja koja mogu da iskrnsu i mogućnost da se predmetno pitanje razvije na neočekivan način.

- 220.12 U slučaju da profesionalni računovođa u javnoj praksi zatraži izričit pristanak od klijenta a klijent ga odbije dati, profesionalni računovođa će odbiti da pruža ili prestati da pruža profesionalne usluge koje bi rezultirale sukobom interesa ili će raskinuti relevantne odnose ili se riješiti relevantnih interesa kako bi otklonio prijetnju ili je sveo na prihvatljiv nivo tako da, nakon primjene bilo koje od dodatnih zaštitnih mjera, po potrebi, može pribaviti traženi pristanak.
- 220.13 Kad se radi o usmenom otkrivanju, ili otkrivanju koje je usmeno ili se podrazumijeva, profesionalni računovođa u javnoj praksi se podstiče da dokumentira prirodu okolnosti koje dovode do sukoba interesa, zaštitne mjere primijenjene da se prijetnje svedu na prihvatljiv nivo i pribavljeni pristanak.
- 220.14 U određenim okolnostima, posebno otkrivanje u svrhu pribavljanja izričitog pristanka može rezultirati kršenjem povjerljivosti informacija. U primjere takvih okolnosti spadaju:
- obavljanje za klijenta usluge povezane sa transakcijom u vezi sa neprijateljskim preuzimanjem drugog klijenta firme;
 - obavljanje forenzičke istrage za klijenta u vezi sa sumnjom na djelo prevare kada firma ima povjerljive informacije stečene putem pružanja profesionalne usluge za drugog klijenta koji bi mogao biti umiješan u prevaru.

Društvo za reviziju neće prihvatiti ili nastaviti angažman pod takvim okolnostima, osim u slučaju da se ispune sljedeći uvjeti:

- da društvo za reviziju ne nastupa u ulozi zagovaranja za jednog klijenta kad to zahtijeva da društvo zauzme suparničku poziciju u odnosu na drugog klijenta po istom pitanju;
- da postoje posebni mehanizmi koji sprječavaju otkrivanje povjerljivih informacija između angažiranih timova koji pružaju usluge za dva klijenta; i
- da je društvo za reviziju uvjereno da bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući sve posebne činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerovatno zaključila kako je ispravno da društvo prihvati ili nastavi angažman jer bi ograničenje mogućnosti da društvo za reviziju pruži uslugu proizvelo nesrazmjerno nepovoljan ishod za klijenta ili ostale relevantne treće strane.

Profesionalni računovođa će dokumentirati prirodu okolnosti, uključujući ulogu koju će on preuzeti, posebne mehanizme koji postoje da spriječe otkrivanje informacija između angažiranih timova koji pružaju usluge za dva klijenta i dati obrazloženje za zaključak da je ispravno prihvatiti angažman.

ODJELJAK 230

Druga mišljenja

- 230.1 Situacije u kojim se od profesionalnog računovođe u javnoj praksi traži davanje drugog mišljenja o primjeni računovodstvenih, revizijskih, standarda izvještavanja ili drugih standarda i principa u određenim okolnostima ili transakcijama od strane ili u ime kompanije ili pravnog subjekta koji nije postojeći klijent, mogu predstavljati prijetnje za poštivanje osnovnih principa. Na primjer, prijetnja postupanju u skladu sa profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom može nastati u okolnostima u kojim se drugo mišljenje ne zasniva na istom setu činjenica koje su bile dostupne postojećem računovođi ili se zasniva na neadekvatnim dokazima. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od okolnosti u kojima se postavlja zahtjev i svih drugih dostupnih činjenica i pretpostavki relevantnih za izražavanje profesionalnog mišljenja.
- 230.2 Kad se od njega traži davanje takvog mišljenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi će procijeniti značaj svake prijetnje i primijeniti zaštitne mjere, po potrebi, kako bi ih uklonio ili sveo na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju traženje dopuštenja od klijenta da se stupi u kontakt sa postojećim računovođom, opišu ograničenja vezana za svako mišljenje u komunikaciji sa klijentom i da se postojećem računovođi dostavi kopija mišljenja.
- 230.3 Ako kompanija ili pravni subjekt koji traži mišljenje ne dozvoli komunikaciju sa postojećim računovođom, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi, uzimajući u obzir sve okolnosti, da li je ispravno dati traženo mišljenje.

ODJELJAK 240

Naknade i ostali oblici nagrada

- 240.1 Kada stupa u pregovore vezane za profesionalne usluge, profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti bilo koji iznos naknade koji smatra odgovarajućim. Činjenica da jedan profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti niži iznos naknade od drugog nije sama po sebi neetična. Ipak, mogu postojati prijetnje za postupanje u skladu sa osnovnim principima koje proističu iz iznosa navedenih naknada. Na primjer, prijetnja na osnovu ličnog interesa za postupanje u skladu sa profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom nastaje ako se navede tako nizak iznos naknade da bi za tu cijenu bilo teško obaviti angažman u skladu sa važećim tehničkim i profesionalnim standardima.
- 240.2 Postojanje i značaj svake nastale prijetnje će zavisiti od faktora kao što su iznos naknade koji se navodi i usluge na koje se odnosi. Značaj svake prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere primijeniti kada je neophodno da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:
- upoznavanje klijenta sa uvjetima i odredbama angažmana i, naročito, sa osnovom po kojoj se zaračunavaju naknade, te koje usluge su obuhvaćene navedenom naknadom; ili
 - određivanje potrebnog vremena i kvalificiranog osoblja za obavljanje posla.
- 240.3 Uvjetovane naknade se često koriste za određene vrste angažmana koji ne uključuju izražavanje uvjerenja¹. Međutim, one u određenim okolnostima mogu predstavljati prijetnju poštivanju osnovnih principa. Može nastati prijetnja za objektivnost na osnovu ličnog interesa. Postojanje i značaj takvih prijetnji će zavisiti od sljedećih faktora:
- prirode angažmana;
 - raspona mogućih iznosa naknade;
 - osnovice za određivanje naknade;
 - da li će ishod ili rezultat transakcije pregledati nezavisna treća strana.
- 240.4 Značaj svake takve prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere primijeniti, po potrebi, da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

¹ Uvjetovane naknade za usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja pružene klijentima revizije i klijentima kojima se izražavaju druga uvjerenja se razmatraju u odjeljcima 290 i 291 ovog Kodeksa.

- unaprijed napisani sporazum sa klijentom kao osnova za isplatu naknade;
- pružanje informacija namijenjenih korisnicima o poslu koji je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi i osnovi za isplatu naknade;
- politike i procedure kontrole kvaliteta; ili
- pregled posla koji je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi koji vrši nezavisna treća strana.

240.5 U određenim okolnostima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može dobiti naknadu za upućivanje ili proviziju vezanu za klijenta. Na primjer, ako profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža određene tražene usluge, on može dobiti naknadu za upućivanje klijenta, sa kojim i dalje zadržava poslovni odnos, drugom profesionalnom računovođi u javnoj praksi ili drugom ekspertu. Profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti proviziju od treće strane (na primjer, prodavača softvera) vezanu za prodaju roba ili usluga klijentu. Prihvatanje takve naknade za upućivanje ili provizije stvara prijetnju za objektivnost i profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju na osnovu ličnog interesa.

240.6 Profesionalni računovođa u javnoj praksi također može platiti naknadu kako bi mu se uputio klijent, na primjer, kada klijent i dalje zadržava poslovni odnos sa drugim profesionalnim računovođom u javnoj praksi ali su mu potrebne specijalističke usluge koje postojeći računovođa ne pruža. Plaćanje takve naknade za upućivanje također stvara prijetnju za objektivnost i profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju na osnovu ličnog interesa.

240.7 Značaj te prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere primijeniti, po potrebi, da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- objavljivanje informacija klijentu o svakom dogovoru o plaćanju naknade za upućivanje drugom profesionalnom računovođi za posao koji je bio predmet upućivanja;
- objavljivanje informacija klijentu o svakom dogovoru o primanju naknade za upućivanje klijenta drugom profesionalnom računovođi u javnoj praksi; ili
- prethodno pribavljanje saglasnosti od klijenta za dogovore o proviziji vezane za prodaju proizvoda ili usluga treće strane klijentu.

240.8 Profesionalni računovođa u javnoj praksi može da kupi cijelo ili dio drugog društva za reviziju tako da se isplate izvršavaju osobama koje su prethodno posjedovale to društvo ili njihovim nasljednicima ili zakladama. Takve isplate se ne smatraju provizijama ili naknadama za upućivanje u smislu gore navedenih tački 240.5–240.7.

ODJELJAK 250

Marketing profesionalnih usluga

- 250.1 Kada profesionalni računovođa u javnoj praksi traži novi posao putem oglašavanja ili drugih oblika marketinga, može doći do prijetnje poštivanju osnovnih principa. Na primjer, prijetnja postupanju u skladu sa principima profesionalnog ponašanja na osnovu ličnog interesa nastaje ako se usluge, dostignuća ili proizvodi reklamiraju na način koji se kosi s tim principom.
- 250.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće dovoditi profesiju na loš glas kada reklamira profesionalne usluge. Profesionalni računovođa u javnoj praksi će biti pošten i istinoljubiv, i neće
- (a) preuveličavati tvrdnje o uslugama koje nudi, kvalifikacijama koje ima ili iskustvu koje je stekao; ili
 - (b) omalovažavati rad drugih ili praviti neosnovana upoređivanja sa radom drugih.

Ako profesionalni računovođa u javnoj praksi nije siguran je li predloženi oblik oglašavanja ili reklamiranja odgovarajući, on će razmotriti je li mu potrebno da se konsultuje sa relevantnim profesionalnim tijelom.

ODJELJAK 260

Pokloni i reprezentacija

- 260.1 Može se desiti da profesionalnom računovođi u javnoj praksi ili bliskom ili užem članu njegove porodice klijent ponudi poklone ili usluge reprezentacije. Takva ponuda može predstavljati prijetnju poštivanju osnovnih principa. Na primjer, prijetnju za objektivnost na osnovu ličnog interesa ili zblizavanja može predstavljati ako se prihvati poklon od klijenta; prijetnju za objektivnost na osnovu zastrašivanja bi mogla predstavljati mogućnost da se takve ponude razotkriju u javnosti.
- 260.2 Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od prirode, vrijednosti i namjere ponude. Kad se pokloni ili usluge reprezentacije nude na način za koji bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući sve posebne činjenice i okolnosti, smatrala da je beznačajan i zanemariv, profesionalni računovođa u javnoj praksi može zaključiti da je ponuda sastavni dio poslovanja bez posebne namjere da se utječe na donošenje odluka ili dobivanje informacija. U takvim slučajevima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može generalno zaključiti da je prijetnja postupanju u skladu sa osnovnim principima na prihvatljivom nivou.
- 260.3 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će značaj svake prijetnje procijeniti i, po potrebi, primijeniti zaštitne mjere da otkloni te prijetnje ili ih svede na prihvatljiv nivo. Ako prijetnje primjenom zaštitnih mjera ne mogu da se otklone ili svedu na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u javnoj praksi će takvu ponudu odbiti.

ODJELJAK 270

Čuvanje imovine klijenta

- 270.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće na sebe preuzeti obavezu da čuva novac ili drugu imovinu klijenta osim u slučaju da je to dozvoljeno zakonom, a ako jeste, onda u skladu sa svim dodatnim zakonskim obavezama propisanim za profesionalnog računovođu u javnoj praksi koji čuva takvu imovinu.
- 270.2 Čuvanje imovine klijenta predstavlja prijetnju poštivanju osnovnih principa. Na primjer, čuvanje imovine klijenta može proizvesti prijetnju za profesionalno ponašanje na osnovu ličnog interesa ili za objektivnost na osnovu ličnog interesa. Profesionalni računovođa u javnoj praksi kojem je na čuvanje povjeren novac (ili druga imovina) koja pripada drugima će zato:
- čuvati tu imovinu odvojeno od lične, ili imovine firme;
 - koristiti tu imovinu isključivo za svrhu za koju je ta imovina namijenjena;
 - biti u svakom trenutku spreman podnijeti izvještaj o toj imovini i svakom prihodu, dividendama ili stečenoj dobiti svakoj osobi ovlaštenoj da dobije takav izvještaj; i
 - postupati u skladu sa svim relevantnim zakonima i propisima koji uređuju čuvanje i izvještavanje o takvoj imovini.
- 270.3 U sklopu procedura prihvatanja klijenta i angažmana koji može uključivati čuvanje imovine klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi će na odgovarajući način ispitati koji je izvor te imovine i sagledati zakonske i regulatorne obaveze. Na primjer, ako ta imovina potiče iz nezakonitih radnji kao što je, recimo, pranje novca, postoji prijetnja poštivanju osnovnih principa. U takvim situacijama, profesionalni računovođa može razmotriti mogućnost da zatraži pravni savjet.

ODJELJAK 280**Objektivnost—sve usluge**

- 280.1 Bez obzira koju profesionalnu uslugu pruža, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi postoje li prijetnje postupanju u skladu sa osnovnim principom objektivnosti koje proističu iz interesa u, ili odnosa sa klijentom ili direktorima, rukovodećim službenicima ili zaposlenicima klijenta. Na primjer, prijetnju za objektivnost na osnovu zbližavanja može predstavljati porodični, blizak lični ili poslovni odnos.
- 280.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji pruža usluge sa izražavanjem uvjerenja mora biti nezavisan od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje. Nezavisnost u mišljenju i nastupu je neophodna da bi profesionalni računovođa u javnoj praksi mogao izraziti zaključke, i da se vidi da izražava zaključke bez pristrasnosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih. U Odjeljcima 290 i 291 se daju posebna uputstva o zahtjevima nezavisnosti profesionalnih računovođa u javnoj praksi kada obavljaju angažmane sa izražavanjem uvjerenja.
- 280.3 Postojanje prijetnji za objektivnost kad se pruža neka profesionalna usluga će zavistiti od posebnih okolnosti angažmana i prirodi posla koji obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi.
- 280.4 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će značaj svake prijetnje procijeniti i, po potrebi, primijeniti zaštitne mjere da otkloni te prijetnje ili ih svedu na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:
- povlačenje iz angažiranog tima;
 - nadzorne procedure;
 - prekidanje finansijskog ili poslovnog odnosa koji izaziva prijetnju;
 - raspravljanje o problemu sa višim nivoima uprave u društvu za reviziju; ili
 - raspravljanje o problemu sa nadležnima za upravljanje u klijentu.
- Ako zaštitne mjere ne mogu da otklone prijetnju ili je svedu na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti relevantni angažman.

ODJELJAK 290 *

NEZAVISNOST—ANGAŽMANI REVIZIJE I PREGLEDA

SADRŽAJ

	Tačka
Struktura odjeljka	290.1
Pristup nezavisnosti po konceptualnom okviru	290.4
Mreže i umrežene firme	290.13
Subjekti od javnog interesa	290.25
Povezani subjekti.....	290.27
Nadležni za upravljanje.....	290.28
Dokumentacija	290.29
Period angažmana	290.30
Spajanja i akvizicije	290.33
Kršenje odredbi ovog odjeljka	290.39
Primjena pristupa nezavisnosti po konceptualnom okviru	290.100
Finansijski interesi.....	290.102
Zajmovi i garancije.....	290.117
Poslovni odnosi	290.123
Porodični i lični odnosi	290.126
Zapošljavanje u klijentu revizije	290.132
Privremeno dodjeljivanje osoblja	290.140
Nedavni rad u klijentu revizije	290.141
Obavljanje dužnosti direktora ili službenika klijenta revizije	290.144
Dugogodišnja povezanost višeg osoblja (uključujući rotiranje partnera) sa klijentom revizije.....	290.148
Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije	290.154
Odgovornosti menadžmenta.....	290.159

* Izmjene i dopune u ovom odjeljku koje proističu iz promjene Kodeksa vezanih za određene odredbe o uslugama klijentima revizije koje ne uključuju izražavanje uvjerenja stupaju na snagu za revizije finansijskih izvještaja za periode koji počinju dana 15. 04. 2016. godine ili nakon tog datuma. Vidjeti stranicu 162.

Pripremanje računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja	290.164
Usluge vrednovanja.....	290.172
Usluge poreznog savjetovanja.....	290.178
Usluge interne revizije.....	290.192
Usluge vezane za IT sisteme.....	290.198
Usluge podrške u sudskim sporovima.....	290.204
Pravne usluge.....	290.206
Usluge pronalaženja kadrova.....	290.211
Usluge korporativnog finansiranja.....	290.213
Naknade.....	290.217
Naknade—Relativna veličina.....	290.217
Naknade- dospjele a nenaplaćene.....	290.220
Uvjetovane naknade.....	290.221
Politike plaćanja i evaluacije.....	290.225
Pokloni i reprezentacija.....	290.227
Stvarni spor ili prijetnja parnicom.....	290.228
Izvještaji koji sadrže ograničenja upotrebe i distribucije.....	290.500

Struktura odjeljka

- 290.1 Ovaj odjeljak se bavi zahtjevima nezavisnosti za revizijske angažmane i angažmane pregleda, koji predstavljaju angažmane sa izražavanjem uvjerenja u kojima profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava svoje zaključke o finansijskim izvještajima. Ovi angažmani obuhvataju angažmane revizije i pregleda kojim se izvještava o kompletnom setu finansijskih izvještaja i pojedinačnom finansijskom izvještaju. Zahtjevi nezavisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili pregleda podrobnije se razmatraju u Odjeljku 291.
- 290.2 U određenim okolnostima koje obuhvataju angažmane revizije gdje revizijski izvještaj uključuje ograničenje upotrebe i distribucije, te pod uvjetom da su zadovoljeni određeni uslovi, zahtjevi nezavisnosti iz ovog odjeljka se mogu modificirati kako je navedeno u odjeljcima 290.500-290.514. Modifikacije nisu dozvoljene u slučaju revizije finansijskih izvještaja koji su obavezni po zakonu ili propisima.
- 290.3 U ovom odjeljku se koriste sljedeći pojmovi:
- (a) “Revizija,” “revizijski tim,” “revizijski angažman,” “klijent revizije” i “izvještaj o reviziji” uključuju pregled, tim za obavljanje pregleda, angažman za obavljanje pregleda, klijenta pregleda i izvještaj o obavljenom pregledu; i
 - (b) “Društvo za reviziju” uključuju umreženo društvo, osim ako nije drugačije navedeno.

Pristup nezavisnosti po konceptualnom okviru

- 290.4 U slučaju revizijskih angažmana je u javnom interesu, te se stoga zahtijeva i ovim Kodeksom, da članovi revizijskih timova, društva za reviziju i umrežena društva budu nezavisni od klijenta revizije.
- 290.5 Cilj ovog odjeljka je pomoći društvima za reviziju i članovima timova za reviziju da primjenjivanjem pristupa po dolje navedenom konceptualnom okviru postignu i zadrže nezavisnost.
- 290.6 Nezavisnost obuhvata:
- (a) nezavisnost mišljenja
Stanje svijesti koje dopušta izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalno rasuđivanje, čime se osobi omogućava da djeluje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.
 - (b) nezavisnost u nastupu
Izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko važne da bi razumna i informirana treća strana vjerovatno zaključila, sagledavajući sve posebne činjenice i okolnosti, da su integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za reviziju kompromitirani.

- 290.7 Profesionalne računovođe će primijeniti pristup po konceptualnom okviru da bi:
- (a) identificirali prijetnje za nezavisnost;
 - (b) procijenili značaj identificiranih prijetnji; i
 - (c) primijenili zaštitne mjere, po potrebi, kako bi otklanili prijetnje ili ih sveli na prihvatljiv nivo.

Kada profesionalni računovođa utvrdi da mu odgovarajuće zaštitne mjere nisu na raspolaganju ili se ne mogu primijeniti da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će okončati okolnost ili odnos koji proizvodi prijetnje ili odbiti ili prekinuti revizijski angažman.

Profesionalni računovođa će koristiti profesionalno rasuđivanje u primjenjivanju ovog konceptualnog okvira.

- 290.8 Mnoge različite okolnosti ili kombinacije okolnosti mogu da budu relevantne u procjenjivanju prijetnji za nezavisnost. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja predstavlja prijetnju za nezavisnost i precizirati odgovarajuće djelovanje. Zato ovaj Kodeks uspostavlja konceptualni okvir koji od društava za reviziju i članova timova za reviziju zahtijeva da identificiraju, procijene i pozabave se prijetnjama za nezavisnost. Pristup po konceptualnom okviru pomaže profesionalnim računovođama da u praksi postupaju u skladu sa etičkim zahtjevima iz ovog Kodeksa. On je primjenjiv na mnoge varijacije u okolnostima koje predstavljaju prijetnje za nezavisnost i može spriječiti profesionalnog računovođu od stvaranja zaključka da je situacija dozvoljena ako nije izričito zabranjena.
- 290.9 Tačkas 290.100 i onr koji slijede iza nje opisuju kako se pristup po konceptualnom okviru vezan za nezavisnost treba primjenjivati. U tim tačkama se ne navode sve okolnosti i odnosi koji predstavljaju ili mogu proizvesti prijetnje za nezavisnost.
- 290.10 Prilikom odlučivanja treba li prihvatiti ili nastaviti neki angažman, ili može li određena osoba biti član tima za reviziju, društvo za reviziju mora da identificira i procijeni prijetnje za nezavisnost. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj nivou, a potrebno je donijeti odluku da li da se prihvati neki angažman ili određena osoba uključi u tim za reviziju, društvo za reviziju će utvrditi jesu li na raspolaganju zaštitne mjere da se te prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. Ako je potrebno donijeti odluku da li da se nastavi angažman, društvo za reviziju će utvrditi hoće li postojeće zaštitne mjere i dalje biti efikasne da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo ili će se morati primijeniti neke druge zaštitne mjere ili je potrebno prekinuti angažman. Kada god društvo za reviziju tokom angažmana dođe do nove informacije o prijetnji za nezavisnost, ono će procijeniti značaj te prijetnje u skladu sa pristupom po konceptualnom okviru.

- 290.11 Kroz čitav ovaj odjeljak se provlači pozivanje na značaj prijetnji za nezavisnost. Prilikom procjenjivanja značaja prijetnje, potrebno je uzeti u obzir i kvalitativne i kvantitativne faktore.
- 290.12 Ovaj odjeljak, u većini slučajeva, ne propisuje određenu odgovornost pojedinih osoba unutar društva za reviziju za djelovanje po pitanju nezavisnosti jer se odgovornosti mogu razlikovati u zavisnosti od veličine, strukture i organizacije društva. Prema Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta (ISQCs), društvo za reviziju je dužno uspostaviti politike i postupke osmišljene da osiguraju razumno uvjerenje da se nezavisnost održava kada to zahtijevaju relevantni etički zahtjevi. Pored toga, Međunarodni revizijski standardi (ISAs) zahtijevaju da angažirani partner formira zaključak o usklađenosti sa zahtjevima nezavisnosti koji se odnose na angažman.

Mreže i umrežena društva

- 290.13 Ako se smatra da je neko društvo umreženo društvo za reviziju, to društvo će biti nezavisno od klijenata revizije drugih društava u okviru iste mreže (osim ako u ovom Kodeksu nije drugačije navedeno). Zahtjevi nezavisnosti u ovom odjeljku koji važe za umreženo društvo za reviziju, primjenjuju se na svaki subjekt, kao što je, recimo, subjekt koji pruža konsultantske usluge ili profesionalne pravne usluge, koja ispunjava kriterije definicije umreženog društva, bez obzira na to da li taj subjekt ispunjava kriterije iz definicije društva.
- 290.14 Da bi povećala kapacitet pružanja profesionalnih usluga, društva često formiraju veće strukture sa drugim firmama ili pravnim subjektima. Hoće li te veće strukture činiti mrežu zavisi od određenih činjenica i okolnosti a ne od toga jesu li ta društva zakonski odvojena i zasebna. Na primjer, veća struktura može imati za cilj samo da se olakša upućivanje posla, što samo po sebi ne ispunjava kriterije potrebne za pravljenje mreže. S druge strane, ako je veća struktura takva da joj je cilj saradnja, i društva dijele zajednički naziv i zajednički sistem kontrole kvaliteta, ili značajne profesionalne resurse, onda se smatra da je u pitanju mreža.
- 290.15 Procjena o tome da li je veća struktura mreža treba se donijeti polazeći od toga da li bi razumna i informirana treća strana vjerovatno zaključila, sagledavajući sve posebne činjenice i okolnosti, da su subjekti povezani na takav način da sačinjavaju mrežu. Ova procjena se u cijeloj mreži treba dosljedno primjenjivati.

- 290.16 Kad veća struktura ima za cilj saradnju i očiti cilj da dijeli dobit ili troškove među subjektima unutar strukture, onda se smatra da je to mreža. Međutim, to što se dijele beznačajni troškovi samo po sebi ne čini mrežu. Također, ako se troškovi dijele samo na one troškove koji su vezani za izradu metodologija revizije, priručnika ili obuke, to samo po sebi ne čini mrežu. Osim toga, povezanost između firme i inače nepovezanog subjekta da bi se zajednički pružila neka usluga ili razvio neki proizvod sama po sebi ne čini mrežu.
- 290.17 Kada veća struktura ima za cilj saradnju a subjekti unutar strukture imaju zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, onda se smatra da je to mreža. To se može postići ugovorom ili na druge načine.
- 290.18 Kada veća struktura ima za cilj saradnju a subjekti unutar strukture imaju zajedničke politike i procedure kontrole kvaliteta, onda se smatra da je to mreža. U tom smislu, zajedničke politike i procedure kontrole kvaliteta su one koje su osmišljene, primjenjuju se i nadziru u cijeloj većoj strukturi.
- 290.19 Kada veća struktura ima za cilj saradnju a subjekti unutar strukture imaju zajedničku poslovnu strategiju, onda se smatra da je to mreža. Posjedovanje zajedničke poslovne strategije podrazumijeva da postoji sporazum subjekata o postizanju zajedničkih strateških ciljeva. Neki subjekt se ne smatra umreženim društvom samo zato što saraduje sa drugim subjektom isključivo da bi zajednički odgovorili na zahtjev za pružanjem profesionalne usluge.
- 290.20 Kada veća struktura ima za cilj saradnju a subjekti unutar strukture imaju pravo koristiti zajednički naziv, onda se smatra da je to mreža. Zajednički naziv uključuje zajedničke inicijale ili zajedničko ime. Smatra se da društvo koristi zajednički naziv ako uključuje, na primjer, zajednički naziv kao dio svog imena ili zajedno s njim, kada partner društva potpisuje izvještaj o reviziji.
- 290.21 Čak i kada društvo ne pripada mreži i ne koristi zajednički naziv kao dio svog naziva, ono može stvarati dojam da pripada mreži ako u memorandumima ili promotivnim materijalima navodi da je član asocijacije društava. U skladu s tim, ako se ne obrati pažnja na to kako društvo opisuje svoje članstvo, može se stvoriti dojam da ono pripada mreži.
- 290.22 Ako društvo prodaje neku komponentu svog poslovanja, sporazum o prodaji nekad omogućava da, u ograničenom periodu, ta komponenta može nastaviti da koristi naziv društva ili dio njegovog naziva, iako više nije povezana sa društvom. U takvim okolnostima, iako dva subjekta mogu poslovati pod zajedničkim nazivom, činjenice govore da oni ne pripadaju većoj strukturi čiji je cilj saradnja pa stoga nisu umrežena društva. Ti subjekti trebaju utvrditi na koji način će objaviti da nisu umrežena društva kada se predstavljaju drugim stranama.

- 290.23 Kada veća struktura ima za cilj saradnju a subjekti unutar strukture međusobno dijele značajan dio profesionalnih resursa, onda se smatra da je to mreža. U profesionalne resurse spadaju:
- zajednički sistemi koji društvima omogućavaju razmjenjivanje informacija kao što su podaci o klijentima, izdatim računima ili utrošenom vremenu;
 - partneri i zaposleno osoblje;
 - tehnički odjeli koji daju savjete o tehničkim ili pitanjima vezanim za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje pri angažmanima sa izražavanjem uvjerenja;
 - Revizijska metodologija ili priručnici za reviziju; i
 - Obuke i uvjeti za njihovo održavanje.
- 290.24 Jesu li profesionalni resursi koji se međusobno dijele značajni, pa zbog toga društva predstavljaju umrežena društva, utvrđuje se na osnovu relevantnih činjenica i okolnosti. Kada su zajednički resursi ograničeni na zajedničku revizijsku metodologiju ili priručnike za reviziju, bez razmjenjivanja osoblja ili klijenata ili tržišnih informacija, mali su izgledi da će zajednički resursi biti značajni. Isto se odnosi i na organiziranje zajedničke obuke. Međutim, kada zajednički resursi uključuju razmjenu ljudstva ili informacija, kao recimo kad se osoblje odabire iz zajedničke baze, ili se unutar veće strukture osniva zajednički tehnički odjel za pružanje tehničkih savjeta društvima - članovima kojih se ona moraju pridržavati, onda je vjerovatnije da će razumna i informirana treća strana zaključiti da se radi o značajnim resursima.

Subjekti od javnog interesa

- 290.25 Odjeljak 290 sadrži dodatne odredbe koje odražavaju obim javnog interesa za određene pravne subjekte. U smislu ovog odjeljka, subjekte od javnog interesa predstavljaju:
- (a) svi izlistani subjekti; i
 - (b) svaki subjekt:
 - (i) definiran propisima ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili
 - (ii) za kojeg se propisima ili zakonodavstvom zahtijeva obavljanje revizije u skladu sa istim zahtjevima nezavisnosti koji važe za reviziju izlistanih subjekata. Takav propis može donijeti bilo koji relevantni regulator, uključujući i regulatora revizije.
- 290.26 Društva za reviziju i članovi se podstiču da utvrde je li potrebno kao subjekte od javnog interesa tretirati i dodatne subjekte, ili određene kategorije subjekata, zato što imaju brojne i veoma raznolike zainteresirane strane. Potrebno je razmotriti sljedeće faktore:

- prirodu poslovanja, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj zainteresiranih strana. To, na primjer, mogu biti finansijske institucije, kao što su banke i osiguravajuća društva, i penzioni fondovi;
- veličinu; i
- broj zaposlenika.

Povezani subjekti

290.27 U slučaju kada je klijent revizije izlistani subjekt, spominjanja klijenta revizije u ovom odjeljku podrazumijevaju povezane subjekte klijenta (osim ako nije navedeno drugačije). Za sve ostale klijente revizije, spominjanja klijenta revizije u ovom odjeljku podrazumijevaju povezane subjekte nad kojima klijent ima direktnu ili indirektnu kontrolu. Kada je tim za reviziju upoznat ili ima razloga vjerovati da je za procjenjivanje nezavisnosti firme od klijenta relevantan odnos ili okolnost koji uključuju drugi povezani subjekt klijenta, tim za reviziju će prilikom identificiranja i procjenjivanja prijetnji za nezavisnost i primjenjivanja odgovarajućih zaštitnih mjera obuhvatiti i taj povezani subjekt.

Nadležni za upravljanje

290.28 Čak i kada se to ne zahtijeva Kodeksom, važećim revizijskim standardima, zakonom ili propisima, podstiče se redovno komuniciranje između društva za reviziju i nadležnih za upravljanje u klijentu revizije u vezi sa odnosima i drugim pitanjima za koja bi se, po mišljenju društva, moglo razumno smatrati da utječu na nezavisnost. Takvo komuniciranje omogućava osobama nadležnim za upravljanje da:

- razmotre procjene društva u identificiranju i ocjenjivanju prijetnji za nezavisnost;
- razmotre koliko su adekvatne zaštitne mjere koje su primijenjene da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo; i
- preduzmu odgovarajuće radnje.

Ovaj pristup posebno može biti od pomoći kad se radi o prijetnjama zastrašivanja i zblizavanja.

U ispunjavanju zahtjeva iz ovog odjeljka da se komunicira sa nadležnima za upravljanje, društvo za reviziju će utvrditi, sagledavši prirodu i značaj posebnih okolnosti i pitanja o kojem se treba komunicirati, koja je odgovarajuća osoba/osobe unutar strukture upravljanja sa kojom će se komunicirati. Ako društvo komunicira sa podgrupom osoba nadležnih za upravljanje, recimo sa odborom za reviziju ili sa pojedincem, društvo za reviziju mora utvrditi da li je neophodna i komunikacija sa svima koji su nadležni za upravljanje tako da budu adekvatno informirani.

Dokumentacija

290.29 Dokumentacija pruža dokaze o rasuđivanju koje je profesionalni računovođa koristio pri donošenju zaključaka vezanih za poštivanje zahtjeva nezavisnosti. Odsustvo dokumentacije nije presudni faktor u razmatranju da li je društvo za reviziju sagledalo neko pitanje ni da li je ono nezavisno.

Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke vezane za poštivanje zahtjeva za nezavisnost, i suštinu svake relevantne rasprave koja podržava te zaključke. U skladu s tim:

- (a) kada se zahtijevaju zaštitne mjere da se prijetnja svede na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će dokumentirati prirodu prijetnje i postojeće ili primijenjene zaštitne mjere da se prijetnja svede na prihvatljiv nivo; i
- (b) kada prijetnja zahtijeva širu analizu da se utvrdi jesu li zaštitne mjere neophodne i profesionalni računovođa zaključi da nisu jer je prijetnja već na prihvatljivom nivou, profesionalni računovođa će dokumentirati prirodu prijetnje i obrazložiti donesene zaključke.

Period angažmana

290.30 Nezavisnost od klijenta revizije se zahtijeva i tokom perioda angažmana i tokom perioda kojeg obuhvataju finansijski izvještaji. Period angažmana počinje kada tim za reviziju počne da pruža usluge revizije. Period angažmana završava kad se objavi izvještaj o reviziji. Ako se angažman obavlja iz perioda u period, on završava ili nakon obavijesti bilo koje strane da raskida profesionalni odnos ili nakon objavljivanja finalnog izvještaja o reviziji, u zavisnosti od toga šta je kasnije.

290.31 Kada subjekt postane klijent revizije u toku ili nakon perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, društvo za reviziju će utvrditi postoji li neka prijetnja za nezavisnost koja proističe iz:

- (a) finansijskih ili poslovnih odnosa sa klijentom revizije u toku ili nakon perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima ali prije prihvatanja revizijskog angažmana; ili
- (b) prethodnih usluga pruženih klijentu revizije.

290.32 Ako se klijentu revizije pružala usluga bez izražavanja uvjerenja u toku ili nakon perioda obuhvaćenog finansijskim izvještajima, ali prije nego što je tim za reviziju počeo pružati usluge revizije, a usluga ne bi bila dozvoljena tokom perioda revizijskog angažmana, društvo za reviziju će procijeniti svaku prijetnju za nezavisnost koju ta usluga proizvodi. Ako prijetnja nije na prihvatljivom nivou, revizijski angažman će se prihvatiti samo onda ako su primijenjene zaštitne mjere da se svaka prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- ne uključiti osoblje koje je pružalo uslugu bez izražavanja uvjerenja u svojstvu članova tima za reviziju;
- dati profesionalnom računovođi da pregleda poslove revizije i poslove bez izražavanja uvjerenja, po potrebi; i
- angažirati drugo društvo za reviziju da procijeni rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili zadužiti drugo društvo za reviziju da ponovo obavi uslugu bez pružanja uvjerenja do one mjere do koje je neophodno da može preuzeti odgovornost za tu uslugu.

Spajanja i akvizicije

290.33 Kada, kao posljedica spajanja ili akvizicije, neki pravni subjekt postane povezani subjekt klijenta revizije, društvo za reviziju će identificirati i procijeniti prethodne i postojeće interese i odnose sa povezanim subjektom koji bi, uzimajući u obzir raspoložive zaštitne mjere, mogli da utječu na nezavisnost društva za reviziju te stoga i na mogućnost društva da nastavi revizijski angažman nakon dana na koji spajanje ili akvizicija stupi na snagu.

290.34 Društvo za reviziju će preduzeti korake neophodne da, do dana stupanja na snagu spajanja ili akvizicije, prekine svaki postojeći interes ili odnos koji ovim Kodeksom nije dozvoljen. Međutim, ako se postojeći interes ili odnos ne može razumno prekinuti do dana kada spajanje ili akvizicija stupa na snagu zato što, na primjer, povezani subjekt ne može do tog datuma izvršiti propisnu promjenu davaoca usluge bez izražavanja uvjerenja koju pruža društvo za reviziju, društvo za reviziju će procijeniti prijetnju koju proizvodi takav interes ili odnos. Što je prijetnja značajnija, to je veća vjerovatnost da će objektivnost društva za reviziju biti kompromitirana i da neće moći da nastavi sa radom u svojstvu revizora. Značaj prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda i značaj interesa i odnosa;
- priroda i značaj odnosa s povezanim subjektom (na primjer, da li je povezani subjekt podružnica ili matica); i
- vrijeme potrebno da se razumno prekine taj interes ili odnos.

Društvo za reviziju će sa nadležnima za upravljanje raspravljati o razlozima zbog kojih se interes ili odnos ne može razumno prekinuti do dana kada spajanje ili akvizicija stupa na snagu, kao i o procjeni značaja prijetnje.

290.35 Ako nadležni za upravljanje zahtijevaju da društvo za reviziju nastavi rad u svojstvu revizora, društvo za reviziju će to učiniti samo u slučaju:

- (a) da će interes ili odnos biti prekinut čim to bude razumno moguće, a u svakom slučaju u roku od šest mjeseci od dana kad spajanje ili akvizicija stupa na snagu;
- (b) da ni jedna osoba koja ima takav interes ili odnos, uključujući i onaj koji proističe iz pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja koja po ovom odjeljku ne bi bila dozvoljena, neće biti uvrštena u angažirani tim za reviziju ili biti osoba odgovorna za pregled kontrole kvaliteta angažmana; i
- (c) da će se, po potrebi, primijeniti odgovarajuće prelazne mjere, i o njima raspravljati sa nadležnima za upravljanje. U primjere prelaznih mjera spadaju:
 - da profesionalni računovođa obavi pregled revizije ili posla bez izražavanja uvjerenja, po potrebi;
 - da profesionalni računovođa, koji nije član društva za reviziju koja izražava mišljenje o finansijskim izvještajima, obavi pregled koji je ekvivalentan pregledu kontrole kvaliteta angažmana; ili
 - da se angažuje drugo društvo za reviziju koja će izvršiti evaluaciju usluge bez izražavanja uvjerenja ili da drugo društvo za reviziju ponovo obavi uslugu bez izražavanja uvjerenja do one mjere do koje je neophodno da može preuzeti odgovornost za tu uslugu.

290.36 Možda je društvo za reviziju privelo kraju znatan dio posla na reviziji prije dana kada spajanje ili akvizicija stupa na snagu, i možda može dovršiti preostale postupke revizije u kratkom vremenskom roku. U takvim okolnostima, ako nadležni za upravljanje zahtijevaju da društvo za reviziju dovrši reviziju iako i dalje traje interes ili odnos naveden u tački 290.33, društvo za reviziju će to učiniti samo u slučaju:

- (a) da je procijenila značaj prijetnje koju proizvodi takav interes ili odnos i raspravljala o toj procjeni sa nadležnima za upravljanje;
- (b) da postupa u skladu sa zahtjevima iz tačke 290.35(b)–(c); i da
- (c) prestane biti revizor najkasnije do dana objavljivanja izvještaja o reviziji.

- 290.37 Kada razmatra prethodne i postojeće interese i odnose navedene u tačkama 290.33-290.36, društvo za reviziju će utvrditi da li, čak i ako se svi zahtjevi mogu ispuniti, ti interesi i odnosi proizvode prijetnje koje bi ostale tako značajne da bi se kompromitirala objektivnost i, ako je to slučaj, društvo za reviziju će prestati da bude revizor.
- 290.38 Profesionalni računovođa će dokumentirati svaki interes ili odnos obuhvaćen tačkama 290.34 i 290.36 koji neće biti prekinut do dana kada spajanje ili akvizicija stupa na snagu, te razloge zbog kojih neće biti prekinut, primijenjene prelazne mjere, rezultate rasprave sa osobama nadležnim za upravljanje, i obrazložiti stav da prethodni i postojeći interesi i odnosi ne proizvode prijetnje koje bi nastavile biti tako značajne da bi kompromitirale objektivnost.

Kršenje odredbi ovog odjeljka

- 290.39 Moguće je da dođe do kršenja neke od odredbi ovog odjeljka unatoč tome što društvo za reviziju ima politike i procedure osmišljene da mu pruže razumno uvjerenje da se održava nezavisnost. Moguća posljedica kršenja je da je neophodan prekid revizijskog angažmana.
- 290.40 Kada zaključi da je došlo do kršenja, društvo za reviziju će prekinuti, obustaviti ili okončati interes ili odnos koji je prouzrokovao kršenje i razmotriti posljedice tog kršenja.
- 290.41 Kada se identificira kršenje, društvo za reviziju će sagledati postoje li zakonski ili regulatorni zahtjevi koji se odnose na to kršenje, i ako postoje, postupit će u skladu sa tim zahtjevima. Društvo za reviziju će razmotriti i da prijavi kršenje tijelu članice, relevantnom regulatoru ili nadzornom tijelu ako je takvo prijavljivanje uobičajena praksa ili se u određenoj jurisdikciji očekuje.
- 290.42 Kada se identificira kršenje, društvo za reviziju će, u skladu sa svojim politikama i procedurama, odmah o kršenju obavijestiti angažiranog partnera, osobe nadležne za politike i procedure vezane za nezavisnost, ostale relevantne zaposlenike u društvu za reviziju i, ako je potrebno, mrežu, kao i sve one koji podliježu zahtjevima nezavisnosti a trebaju preduzeti odgovarajuće radnje. Društvo za reviziju će procijeniti značaj tog kršenja i njegov utjecaj na objektivnost i sposobnost društva da objavi izvještaj o reviziji. Značaj kršenja će zavisiti od faktora kao što su:
- priroda i trajanje kršenja;
 - broj i priroda svih prethodnih kršenja u odnosu na postojeći revizijski angažman;
 - da li je član tima za reviziju imao saznanja o interesu ili odnosu koji je prouzrokovao kršenje;

- da li je osoba koja je prouzrokovala kršenje član tima za reviziju ili druga osoba koja podliježe zahtjevima nezavisnosti;
- ako je kršenje povezano sa članom tima za reviziju, koja je uloga te osobe;
- ako je kršenje povezano sa pružanjem profesionalne usluge, koji je utjecaj te usluge, ako ga ima, na računovodstvenu evidenciju ili iznose prikazane u finansijskim izvještajima o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje; i
- obim prijetnje na osnovu ličnog interesa, zagovaranja, zastrašivanja ili drugih prijetnji koje je kršenje proizvelo.

290.43 U zavisnosti od značaja kršenja, možda će se morati prekinuti revizijski angažman ili će biti moguće preduzeti radnje koje na zadovoljavajući način rješavaju posljedice kršenja. Društvo za reviziju će odlučiti hoće li se takve radnje preduzeti i da li su odgovarajuće u datim okolnostima. Prilikom donošenja odluke, društvo za reviziju će primijeniti profesionalno rasuđivanje i uzeti u obzir da li bi razumna i informirana treća strana, sagledavajući značaj kršenja, radnje koje se trebaju preduzeti i sve posebne činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerovatno zaključila da je objektivnost društva za reviziju kompromitirana i da stoga društvo za reviziju nije u mogućnosti objaviti izvještaj o reviziji.

290.44 U primjere radnji koje bi društvo za reviziju moglo razmatrati spadaju:

- uklanjanje relevantne osobe iz tima za reviziju;
- provođenje dodatnog pregleda predmetne revizije u kojoj se desilo kršenje ili ponavljanje tog posla do mjere do koje je neophodno, u svakom slučaju koristeći drugo ljudstvo;
- preporučivanje klijentu revizije da angažuje drugo društvo da obavi pregled ili ponovi reviziju u kojoj se desilo kršenje do mjere do koje je to neophodno; i
- kada je kršenje vezano za uslugu bez izražavanja uvjerenja koja utječe na računovodstvenu evidenciju ili iznos prikazan u finansijskim izvještajima, angažiranje drugog društva za reviziju da procijeni rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili angažiranje drugog društva za reviziju da ponovo obavi uslugu bez izražavanja uvjerenja do mjere do koje je neophodno kako bi moglo preuzeti odgovornost za tu uslugu.

- 290.45 Ako utvrdi da se ne mogu preduzeti radnje kojima bi se na zadovoljavajući način mogle riješiti posljedice kršenja, društvo za reviziju će obavijestiti osobe nadležne za upravljanje što je prije moguće i preduzeti korake neophodne da se prekine revizijski angažman u skladu sa svim važećim zakonskim ili regulatornim zahtjevima relevantnim za prekidanje revizijskog angažmana. Ako zakonom ili propisima nije predviđeno prekidanje angažmana, društvo za reviziju će postupiti u skladu sa svim zahtjevima izvještavanja i objavljivanja.
- 290.46 Ako utvrdi da je moguće preduzeti radnje kojima će se na zadovoljavajući način riješiti posljedice kršenja, društvo za reviziju će sa osobama nadležnim za upravljanje raspravljati o kršenju i radnjama koje su preduzete ili se predlaže da se preduzmu. Društvo za reviziju o kršenju i radnjama treba s nadležnima za upravljanje raspravljati što je prije moguće, osim ako oni nisu odredili alternativni period za izvještavanje o manje značajnim kršenjima. Pitanja za raspravu obuhvataju:
- značaj kršenja, uključujući njegovu prirodu i trajanje;
 - kako je do kršenja došlo i kako je identificirano;
 - radnje koje su preduzete ili se predlaže da se preduzmu i obrazloženje društva za reviziju zašto će te radnje na zadovoljavajući način riješiti posljedice kršenja i omogućiti mu da objavi izvještaj o reviziji;
 - zaključak da, po profesionalnom mišljenju društva za reviziju, objektivnost nije dovedena u pitanje i obrazloženje za takav zaključak; i
 - sve korake koje je društvo za reviziju preduzelo ili predlaže da se preduzmu kako bi se umanjio ili uklonio rizik da dođe do novih kršenja.
- 290.47 Društvo za reviziju će voditi pismenu komunikaciju sa osobama nadležnim za upravljanje o svim pitanjima o kojima se govori u tački 290.46 i pribaviti pismenu saglasnost od nadležnih za upravljanje da se radnje mogu, ili su preduzete da se na zadovoljavajući način riješe posljedice kršenja. Komunikacija će obuhvatiti opis politika i procedura društva za reviziju relevantnih za određeni prekršaj osmišljenih da mu pruže razumno uvjerenje da se održava nezavisnost i svih koraka koje je društvo preduzelo, ili predlaže da se preduzmu, kako bi se umanjio ili uklonio rizik da dođe do novih kršenja. Ako osobe nadležne za upravljanje nisu saglasne da te radnje na zadovoljavajući način rješavaju posljedice kršenja, društvo za reviziju će preduzeti korake neophodne da se prekine revizijski angažman, ako je to predviđeno zakonom ili propisima, u skladu sa svim zakonskim ili regulatornim zahtjevima relevantnim za prekidanje revizijskog angažmana. Ako zakonom ili propisima nije predviđeno prekidanje angažmana, društvo za reviziju će postupiti u skladu sa svim zahtjevima izvještavanja i objavljivanja.

- 290.48 Ako je prekršaj nastao prije objavljivanja prethodnog izvještaja o reviziji, društvo za reviziju će, u procjenjivanju značaja kršenja i njegovog utjecaja na objektivnost i mogućnost društva da objavi izvještaj o reviziji za tekući period, postupiti u skladu sa ovim odjeljkom. Društvo za reviziju će, također, razmotriti utjecaj kršenja, ako ga ima, na objektivnost društva za reviziju po pitanju i jednog prethodno objavljenog izvještaja o reviziji, i mogućnost povlačenja takvih izvještaja o reviziji, i raspravljati o tom pitanju sa osobama nadležnim za upravljanje.
- 290.49 Društvo za reviziju će dokumentirati kršenje, preduzete radnje, ključne odluke koje su donesene i sva pitanja o kojima se raspravljalo sa nadležnima za upravljanje i svaku raspravu sa tijelom članice, relevantnim regulatorom ili nadzornim tijelom. Ako društvo za reviziju nastavlja da obavlja revizijski angažman, pitanja koja treba dokumentirati uključuju i zaključak da, po profesionalnom mišljenju društva, objektivnost nije kompromitirana kao i obrazloženje zašto su preduzete radnje na zadovoljavajući način riješile posljedice kršenja tako da je društvo za reviziju bila u mogućnosti objaviti izvještaj o reviziji.

Tačke 290.50 - 290.99 su namjerno izostavljene.

Primjena pristupa nezavisnosti po konceptualnom okviru

290.100 Tačke 290.102 - 290.228 opisuju određene okolnosti i odnose koji predstavljaju ili mogu proizvesti prijetnje za nezavisnost. Ovi pasusi opisuju moguće prijetnje i vrste zaštitnih mjera koje mogu biti adekvatne da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo, i identificiraju određene situacije gdje nikakve zaštitne mjere ne mogu ublažiti prijetnje na prihvatljiv nivo. U ovim tačkama se ne opisuju sve okolnosti i odnosi koji predstavljaju ili mogu proizvesti prijetnje za nezavisnost. Društvo za reviziju i članovi tima za reviziju trebaju procijeniti implikacije sličnih, mada drugačijih okolnosti i odnosa, i utvrditi da li se zaštitne mjere, uključujući i one koje su opisane u tačkama 200.12 – 200.15 mogu, po potrebi, primijeniti da se prijetnje za nezavisnost otklone ili svedu na prihvatljiv nivo.

290.101 Tačke 290.102 - 290.125 sadrže reference na veličinu finansijskog interesa, zajma ili garancije, ili značaj poslovnog odnosa. U svrhu utvrđivanja da li se radi o značajnom materijalnom interesu za određenu osobu, možda će biti potrebno uzeti u obzir zbirnu neto vrijednost koju taj interes ima za tu osobu i bliske članove njene porodice.

Finansijski interesi

290.102 Posjedovanje finansijskog interesa u klijentu revizije može proizvesti prijetnju na osnovu ličnog interesa. Postojanje i značaj svake nastale prijetnje zavisi od:

- (a) uloge osobe koja posjeduje finansijski interes,
- (b) toga da li je finansijski interes direktan ili indirektan; i
- (c) materijalnog značaja finansijskog interesa.

290.103 Finansijski interesi se mogu imati preko nekog posrednika (na primjer, zajedničkog investicijskog fonda, fonda nekretnina ili zaklade). Utvrđivanje da li su ti finansijski interesi direktni ili indirektni će zavisiti od toga ima li stvarni vlasnik kontrolu nad investicijskim fondom ili sposobnost da utječe na investicijske odluke tog fonda. Kada postoji kontrola nad investicijskim fondom ili sposobnost da se utječe na investicijske odluke, ovaj Kodeks definiše taj finansijski interes kao direktan finansijski interes. Nasuprot tome, kada stvarni vlasnik finansijskog interesa nema kontrolu nad investicijskim fondom ili sposobnost da utječe na investicijske odluke, ovaj Kodeks taj finansijski interes definiše kao indirektni finansijski interes.

290.104 Ako član tima za reviziju, član najbliže porodice te osobe ili društvo za reviziju imaju direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije, prijetnja nastala na osnovu ličnog interesa je toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Zbog toga, direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu ne smije imati niko od sljedećih navedenih: član tima za reviziju, član najuže porodice te osobe, i društvo za reviziju.

290.105 Ako član tima za reviziju ima člana uže porodice za kojeg zna da ima direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije, tada dolazi do prijetnje na osnovu ličnog interesa. Značaj te prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda odnosa između člana tima za reviziju i člana uže porodice; i
- materijalni značaj finansijskog interesa za člana uže porodice.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da se član uže porodice riješi, čim to bude izvodljivo, svakog finansijskog interesa ili dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- da profesionalni računovođa izvrši pregled rada člana tima za reviziju; ili
- isključivanje te osobe iz tima za reviziju.

290.106 Ako član tima za reviziju, član njegove uže porodice ili društvo za reviziju imaju direktni ili značajan indirektni interes u subjektu koji ima kontrolni udio u klijentu revizije, a klijent je za subjekta značajan, prijetnja nastala na osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Zbog toga, direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu ne smije imati niko od sljedećih navedenih: član tima za reviziju, član najuže porodice te osobe, i društvo za reviziju.

290.107 Ako penzijski plan društva za reviziju ima direktni ili značajan indirektni interes u klijentu revizije, to proizvodi prijetnju na osnovu ličnog interesa. Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

- 290.108 Ako drugi partneri u uredu u kojem angažirani partner obavlja poslove vezane za revizijski angažman, ili članovi njihove uže porodice, imaju direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije, prijetnja nastala na osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Zbog toga, ni ti partneri ni članovi njihove uže porodice ne smiju imati nikakve takve finansijske interese u tom klijentu revizije.
- 290.109 Ured u kojem angažirani partner obavlja poslove vezane za revizijski angažman ne mora obavezno biti i ured u koji je taj partner raspoređen. U skladu s tim, kada je angažirani partner smješten u drugi ured, u kojem nisu ostali članovi tima za reviziju, potrebno je koristiti profesionalno rasuđivanje da se odredi u kojem uredu će partner obavljati posao vezan za revizijski angažman.
- 290.110 Ako drugi partneri i zaposlenici s rukovodećom ulogom koji pružaju nerevizijske usluge klijentu revizije, osim onih čija uključenost je minimalna, ili članovi njihove uže porodice, imaju direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije, prijetnja nastala na osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ni ti zaposlenici ni članovi njihove uže porodice ne smiju imati nikakve takve finansijske interese u tom klijentu revizije.
- 290.111 Bez obzira na tačke 290.108 - 290.110, to što finansijski interes u klijentu revizije ima član uže porodice:
- (a) partnera smještenog u ured u kojem angažirani partner obavlja posao vezan za revizijski angažman, ili
 - (b) partnera ili zaposlenika s rukovodećom ulogom koji pruža nerevizijske usluge klijentu revizije se ne smatra ugrožavanjem nezavisnosti ako je taj finansijski interes rezultat prava iz radnog odnosa člana uže porodice (na primjer preko penzijskih ili planova za opcije otkupa dionica) a, kad je potrebno, primjenjuju se zaštitne mjere da se svaka prijetnja za nezavisnost otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

Međutim, kada član uže porodice ima ili stekne pravo da raspoláže finansijskim interesom ili, u slučaju opcije otkupa dionica, pravo da se opcija iskoristi, finansijskog interesa se treba riješiti ili odreći čim to bude izvodljivo.

290.112 Do prijetnje na osnovu ličnog interesa može doći i ako društvo za reviziju ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe ima finansijski interes u istom subjektu u kojem i klijent revizije također ima finansijski interes. Međutim, ne smatra se da je nezavisnost dovedena u pitanje ako su ti interesi materijalno beznačajni a klijent revizije ne može vršiti značajan utjecaj na subjekt. Ako je takav interes materijalno značajan za neku od strana, a klijent revizije može vršiti značajan utjecaj na drugi subjekt, nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Prema tome, društvo za reviziju neće imati takav interes a svaka osoba s takvim interesom, prije nego što postane član tima za reviziju, će se ili:

- (a) riješiti tog interesa; ili
- (b) riješiti dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan.

290.113 Prijetnja na osnovu ličnog interesa, zbližavanja ili zastrašivanja se može pojaviti ako član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, ili društvo za reviziju, ima finansijske interese u nekom subjektu, a poznato je da direktor, službenik ili vlasnik koji ima kontrolu u klijentu revizije također ima finansijski interes u tom subjektu. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisi od faktora kao što su:

- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za reviziju;
- da li je subjekt u koncentriranom ili disperzivnom vlasništvu;
- da li interes daje investitoru mogućnost da kontrolira ili značajno utječe na subjekt; i
- materijalni značaj finansijskog interesa.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje člana koji ima finansijski interes iz tima za reviziju; ili
- da profesionalni računovođa izvrši pregled rada člana tima za reviziju.

290.114 Kada, u svojstvu povjerenika, društvo za reviziju, ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, ima direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije, to predstavlja prijetnju na osnovu ličnog interesa. Na sličan način, prijetnju na osnovu ličnog interesa može predstavljati kada:

- (a) partner u uredu u kojem angažirani partner obavlja poslove vezane za reviziju;

- (b) drugi partneri i zaposlenici s rukovodećom ulogom koji klijentu revizije pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, osim onih čija je uključenost minimalna; ili
- (c) članovi njihove najuže porodice, imaju direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu revizije kao povjerenici.

Takav interes se ne može imati, osim ako:

- (a) ni povjerenik, ni član uže porodice povjerenika, ni društvo za reviziju nisu korisnici zaklade;
- (b) interes u klijentu revizije koji se drži u zakladi nije materijalno značajan za zakladu;
- (c) zaklada ne može vršiti značajan utjecaj na klijenta revizije; i
- (d) povjerenik, član uže porodice povjerenika, ili društvo za reviziju ne mogu značajno da utječu ni na jednu odluku o investiranju koja uključuje finansijski interes u klijentu revizije.

290.115 Članovi tima za reviziju će utvrditi je li prijetnju na osnovu ličnog interesa proizveo i jedan poznati finansijski interes u klijentu revizije kojeg imaju druge osobe, uključujući:

- (a) one partnere i profesionalne zaposlenike društva za reviziju koji nisu navedeni u gornjem tekstu, ili članove njihove uže porodice; i
- (b) osobe koje imaju blizak lični odnos sa nekim članom tima za reviziju.

Da li ti interesi predstavljaju prijetnju na osnovu ličnog interesa će zavisi od faktora kao što su:

- organizacijska i poslovna struktura društva za reviziju, kao i struktura izvještavanja; i
- priroda odnosa između te osobe i člana tima za reviziju.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje iz tima za reviziju onog člana koji ima lični odnos;
- isključivanje člana tima za reviziju iz svakog značajnog donošenja odluka vezanih za revizijski angažman; ili
- da profesionalni računovođa izvrši pregled rada člana tima za reviziju.

- 290.116 Ako društvo za reviziju, ili partner, ili zaposlenik društva za reviziju, ili član uže porodice te osobe, dobije direktan finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u nekom klijentu revizije, na primjer, putem nasljedstva, poklona ili kao rezultat spajanja, a posjedovanje takvog interesa po ovom odjeljku nije dozvoljeno, tada:
- (a) ako interes dobiva društvo za reviziju, odmah se treba riješiti tog finansijskog interesa, ili dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa, tako da preostali interes više nije značajan;
 - (b) ako interes dobiva član tima za reviziju ili član uže porodice te osobe, osoba koja je primila finansijski interes se odmah mora riješiti tog finansijskog interesa, ili dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan; ili
 - (c) ako interes dobiva osoba koja nije član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, mora se što prije riješiti tog finansijskog interesa, ili dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan. Dok se ta osoba ne riješi finansijskog interesa, donijet će se odluka jesu li potrebne neke zaštitne mjere.

Zajmovi i garancije

- 290.117 Zajam, ili garanciju za zajam koju članu tima za reviziju, ili članu uže porodice te osobe, ili društvu za reviziju daje klijent revizije koji je banka ili neka slična institucija može predstavljati prijetnju za nezavisnost. Ako se zajam ili garancija ne daju po redovnim procedurama, uvjetima i postupcima pozajmljivanja, doći će do tako značajne prijetnje na osnovu ličnog interesa da nema te zaštitne mjere koja bi takvu prijetnju svela na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ni član tima za reviziju, ni član njegove uže porodice, ni društvo za reviziju neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.
- 290.118 Ako društvu za reviziju klijent revizije koji je banka ili slična institucija daje zajam po redovnim procedurama, uvjetima i postupcima pozajmljivanja, a zajam je klijentu revizije ili društvu koje ga dobiva značajan, moguće je primijeniti zaštitne mjere koje će svesti prijetnju na osnovu ličnog interesa na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je da pregled posla obavi profesionalni računovođa iz umreženog društva za reviziju koje niti je uključeno u reviziju niti je dobilo zajam.

- 290.119 Zajam, ili garanciju za zajam koju članu tima za reviziju, ili članu uže porodice te osobe, daje klijent revizije koji je banka ili neka slična institucija, ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako se zajam ili garancija daju po redovnim procedurama, uvjetima i postupcima pozajmljivanja. Primjeri takvih zajmova su stambeni hipotekarni krediti, krediti po tekućem računu, krediti za automobile i dozvoljeni minus na karticama.
- 290.120 Ako društvo ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, prihvati zajam, ili garanciju za pozajmicu od klijenta revizije koji nije banka ili neka slična institucija, doći će do tako značajne prijetnje na osnovu ličnog interesa da nema te zaštitne mjere koja bi takvu prijetnju svela na prihvatljiv nivo, osim u slučaju da su zajam ili garancija beznačajni istovremeno i (a) društvu ili članu tima za reviziju ili članu njegove uže porodice i (b) klijentu.
- 290.121 Slično tome, ako društvo za reviziju ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, odobre zajam ili daju garanciju za zajam klijentu revizije, doći će do tako značajne prijetnje na osnovu ličnog interesa da nema te zaštitne mjere koja bi takvu prijetnju svela na prihvatljiv nivo, osim u slučaju da su zajam ili garancija beznačajni istovremeno i (a) društvu ili članu tima za reviziju ili članu njegove uže porodice i (b) klijentu.
- 290.122 Ako društvo za reviziju ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, ima depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, broker, ili neka slična institucija, to ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako se radi o depozitima ili računima koji se imaju po redovnim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

- 290.123 Blizak poslovni odnos između društva za reviziju, ili člana tima za reviziju, ili člana uže porodice te osobe, i klijenta revizije, ili uprave klijenta, proističe iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog finansijskog interesa i može dovesti do prijetnje na osnovu ličnog interesa ili zastrašivanja. U primjere takvih odnosa spadaju:
- posjedovanje finansijskog interesa u zajedničkom poduhvatu ili sa klijentom ili vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom, službenikom ili drugom osobom koja obavlja poslove višeg menadžmenta za tog klijenta.
 - dogovor da se kombinuju jedna ili više usluga ili proizvoda društva sa jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta i da se u paketu promoviraju na tržištu uz navođenje obje strane;
 - dogovore o distribuciji ili marketingu po kojima društvo distribuira ili promovira proizvode ili usluge klijenta, ili klijent distribuira i promovira proizvode i usluge društva.

Osim u slučaju da se radi o finansijskom interesu koji je beznačajan i poslovnom odnosu koji je nebitan za društvo za reviziju i klijenta ili upravu klijenta,

nastala prijetnja će biti tako značajna da nema te zaštitne mjere koja bi takvu prijetnju svela na prihvatljiv nivo. Stoga, osim u slučaju da je finansijski interes beznačajan a poslovni odnos nebitan, u taj poslovni odnos se neće ulaziti, ili će se on smanjiti na beznačajan nivo, ili prekinuti.

U slučaju da se radi o članu tima za reviziju, i osim ako je za tog člana finansijski interes beznačajan a poslovni odnos nebitan, ta osoba će se isključiti iz tima za reviziju.

Ako poslovni odnos postoji između člana uže porodice člana tima za reviziju i klijenta revizije ili uprave klijenta, značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

290.124 Poslovni odnos u kojem društvo za reviziju, ili član tima za reviziju, ili član uže porodice te osobe, ima interes u subjektu s koncentriranim vlasništvom kada klijent revizije, ili direktor, ili službenik klijenta, ili svaka slična grupa, takođe ima interes u tom subjektu, ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako:

- (a) je poslovni odnos beznačajan za društvo za reviziju, člana tima za reviziju i člana njegove uže porodice, i klijenta;
- (b) je finansijski interes beznačajan za investitora ili grupu investitora; i
- (c) finansijski interes ne daje investitoru, ili grupi investitora, mogućnost da kontroliraju subjekt s koncentriranim vlasništvom.

290.125 Kupovina roba i usluga koju od klijenta revizije obavi društvo za reviziju, član tima za reviziju, ili član njegove uže porodice, generalno ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako se ta transakcija odvija u okviru redovnog poslovanja i sa dovoljnog odstojanja. Međutim, te transakcije mogu imati takvu prirodu i obim da stvore prijetnju na osnovu ličnog interesa. Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- odustajanje ili smanjivanje obima transakcije; ili
- isključivanje osobe iz tima za reviziju.

Porodični i lični odnosi

290.126 Porodični i lični odnosi između člana tima za reviziju i direktora ili službenika ili određenih zaposlenika (zavisno od njihove uloge) klijenta revizije mogu predstavljati prijetnju na osnovu ličnog interesa, zbližavanja ili zastrašivanja. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od brojnih faktora, uključujući odgovornosti osobe u timu za reviziju, ulogu člana porodice ili druge osobe unutar klijenta, te o bliskosti odnosa.

290.127 Kada je član uže porodice ili član tima za reviziju:

- (a) direktor ili službenik klijenta revizije, ili
- (b) zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će firma izraziti mišljenje,

ili je na takvom položaju bio tokom bilo kojeg perioda obuhvaćenog angažmanom ili finansijskim izvještajima, prijetnje za nezavisnost se mogu svesti na prihvatljiv nivo samo isključivanjem te osobe iz tima za reviziju. Bliskost odnosa je takva da ni jedna druga zaštitna mjera ne bi mogla svesti tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ni jedna osoba koja ima takav odnos neće biti član tima za reviziju.

290.128 Prijetnje za nezavisnost nastaju kada je član uže porodice člana tima za reviziju zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na finansijski položaj klijenta, finansijski uspjeh ili novčane tokove. Značaj tih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- položaj koji ima član uže porodice, i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za reviziju.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje osobe iz tima za reviziju, ili
- strukturiranje odgovornosti tima za reviziju tako da uloga koju profesionalno obavlja osoba nije povezana sa pitanjima koja su u nadležnosti člana uže porodice.

290.129 Do prijetnji za nezavisnost dolazi kada je član uže porodice člana tima za reviziju:

- (a) direktor ili službenik klijenta revizije, ili
- (b) zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

Značaj tih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda odnosa između člana tima za reviziju i člana uže porodice;
- položaj koji ima član uže porodice; i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za reviziju.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje osobe iz tima za reviziju, ili
- strukturiranje odgovornosti tima za reviziju tako da uloga koju profesionalno obavlja osoba nije povezana sa pitanjima koja su u nadležnosti člana uže porodice.

290.130 Prijetnje za nezavisnost nastaju kada član tima za reviziju ima blizak odnos sa osobom koja nije član njene uže porodice, ali je direktor ili službenik ili zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje. Član tima za reviziju koji ima takav odnos će se zatražiti savjet u skladu sa politikama i procedurama društva za reviziju. Značaj tih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda odnosa između te osobe i člana tima za reviziju;
- položaj koji ta osoba ima u klijentu; i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za reviziju.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje osobe iz tima iz reviziju, ili
- strukturiranje odgovornosti tima za reviziju tako da uloga koju profesionalno obavlja osoba nije povezana sa pitanjima koja su u nadležnosti člana uže porodice.

290.131 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, zblizavanja ili zastrašivanja mogu proizvesti lični ili porodični odnos između (a) partnera ili zaposlenika društva za reviziju koji nije član tima za reviziju, i (b) direktora ili službenika klijenta revizije koji je na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje. Partneri i zaposlenici društva za reviziju koji su svjesni takvih odnosa će zatražiti savjet u skladu sa politikama i procedurama društva za reviziju. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisi od faktora kao što su:

- priroda odnosa između partnera ili zaposlenika društva za reviziju i direktora ili službenika klijenta;
- interakcija partnera ili zaposlenika društva za reviziju sa timom za reviziju;
- položaj partnera ili zaposlenika unutar društva za reviziju; i
- položaj koji ta osoba ima unutar klijenta.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika tako da se smanji svaki mogući utjecaj na revizijski angažman; ili
- da profesionalni računovođa izvrši pregled relevantnog obavljenog revizijskog posla.

Zapošljavanje u klijentu revizije

290.132 Do prijetnji na osnovu zblizavanja ili zastrašivanja može doći ako je direktor ili službenik klijenta revizije, ili zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, bio član tima za reviziju ili partner firme.

290.133 Ako se bivši član tima za reviziju ili partner društva za reviziju pridružio klijentu revizije na takvom položaju, a zadržana je značajna veza između društva za reviziju i te osobe, ta prijetnja je toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi svela tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Dakle, smatralo bi se da se nezavisnost dovodi u pitanje ako se bivši član tima za reviziju ili partner pridruži klijentu revizije kao direktor ili službenik, ili zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, osim u slučaju da:

- (a) ta osoba nema pravo na neke naknade ili isplate od društva za reviziju, izuzev onih koje se vrše u skladu sa fiksnim ranije utvrđenim dogovorima, a ni jedan iznos koji društvo za reviziju toj osobi duguje za društvo za reviziju nije značajan; i
- (b) ta osoba ne prekine da učestvuje ili da stvara utisak da učestvuje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva za reviziju.

290.134 Ako se bivši član tima za reviziju ili partner društva za reviziju pridružio klijentu revizije na takvom položaju, a više ne postoji značajna veza između društva za reviziju i te osobe, postojanje i značaj svake prijetnje na osnovu zbližavanja ili zastrašivanja će zavisiti od faktora kao što su:

- položaj koji ta osoba ima u klijentu;
- bilo kakva povezanost koju će ta osoba imati s timom za reviziju;
- koliko je vremena proteklo od kada je ta osoba bila član tima za reviziju ili partner društva za reviziju; i
- prijašnji položaj te osobe u timu za reviziji ili društvu, recimo, da li je ta osoba bila zadužena za održavanje redovnog kontakta sa menadžmentom klijenta ili osobama nadležnim za upravljanje.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- mijenjanje plana revizije;
- raspoređivanje takvih osoba u tim za reviziju koje imaju dovoljno iskustva u vezi sa osobom koja se pridružila klijentu; ili
- da profesionalni računovođa izvrši pregled posla koji je obavio prijašnji član tima za reviziju.

290.135 Ako se bivši partner društva za reviziju ranije pridružio nekom subjektu na takvom položaju a taj subjekt naknadno postane klijent revizije društva, značaj svake prijetnje za nezavisnost će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

290.136 Do prijetnje na osnovu ličnog interesa dolazi i kada član tima za reviziju učestvuje u revizijskom angažmanu iako zna da će se, ili da se može, pridružiti klijentu u neko dogledno vrijeme. Politike i procedure društva za reviziju će zahtijevati od članova tima za reviziju da obavijeste društvo za reviziju kada započnu pregovore o zapošljavanju sa klijentom. Po prijemu takve obavijesti, značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje te osobe iz tima za reviziju; ili

- pregled svake značajnije procjene koju je ta osoba napravila dok je bila u timu.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.137 Prijetnje na osnovu zblizavanja ili zastrašivanja se pojavljuju kada se ključni partner revizije pridruži klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) direktor ili službenik subjekta; ili
- (b) zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

Smatralo bi se da je nezavisnost dovedena u pitanje, osim u slučaju da, nakon što je taj partner prestao biti ključni partner društva za reviziju, subjekt od javnog interesa objavi revidirane finansijske izvještaje koji obuhvataju period od najmanje dvanaest mjeseci a taj partner nije bio član tima za reviziju u vezi sa revizijom tih finansijskih izvještaja.

290.138 Do prijetnje na osnovu zastrašivanja dolazi kada se osoba koja je u društvu za reviziju bila viši ili rukovodeći partner (izvršni direktor ili ekvivalentan položaj) pridruži klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje; ili
- (b) direktor ili službenik subjekta.

Smatralo bi se da je nezavisnost dovedena u pitanje, osim u slučaju da je prošlo dvanaest mjeseci od kada je ta osoba u društvu za reviziju bila viši ili rukovodeći partner (izvršni direktor ili ekvivalentan položaj).

290.139 Ne smatra se da je nezavisnost dovedena u pitanje ako je bivši ključni partner revizije ili osoba koja je u društvu za reviziju bila viši ili rukovodeći partner, na položaj opisan u tačkama 290.137 i 290.138 došla poslovnim spajanjem, a:

- (a) položaj nije stečen prilikom razmatranja poslovnog spajanja;
- (b) sve naknade i isplate koje bivši partner potražuje od društva za reviziju su u cijelosti izmirene, osim u slučaju fiksnih ranije utvrđenih dogovora, a ni jedan iznos koji društvo za reviziju duguje partneru za njega nije značajan;
- (c) bivši partner ne nastavi da učestvuje, ili stvara utisak da učestvuje u poslovnim ili profesionalnim aktivnostima društva za reviziju; i

- (d) o položaju koji u klijentu revizije ima bivši partner se raspravljalo sa osobama nadležnim za upravljanje.

Privremeno dodjeljivanje osoblja

290.140 Ako društvo za reviziju posudi osoblje klijentu revizije, to može proizvesti prijetnju na osnovu samoprovjere. Takva vrsta pomoći se može pružiti, ali samo na kratko vrijeme, a osoblje društva za reviziju se neće uključivati u:

- (a) pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja koje, prema ovom odjeljku, nisu dozvoljene; ili
- (b) preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

U svim okolnostima, klijent revizije će biti odgovoran za usmjeravanje i nadziranje aktivnosti posuđenog osoblja.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- vršenje dodatnog pregleda posla koji je obavilo posuđeno osoblje;
- nedavanje revizijskih odgovornosti posuđenom osoblju ni za jednu funkciju ili aktivnost koju je to osoblje obavljalo dok je bilo privremeno posuđeno; ili
- neuključivanje posuđenog osoblja u sastav tima za reviziju.

Nedavni rad u klijentu revizije

290.141 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, samoprovjere ili zbližavanja bi se mogle pojaviti ako je član tima za reviziju nedavno radio kao direktor, rukovodeći službenik ili zaposlenik klijenta revizije. To bi se desilo, na primjer, kada bi član tima za reviziju morao procijeniti elemente finansijskih izvještaja za koje je on pripremao računovodstvenu evidenciju dok je bio zaposlen u klijentu.

290.142 Ako je, tokom perioda koji je obuhvaćen izvještajem o reviziji, član tima za reviziju radio kao direktor ili rukovodeći službenik u klijentu revizije, ili zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, nastala prijetnja bi bila toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi svela tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ovakve osobe se neće raspoređivati u tim za reviziju.

290.143 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, samoprovjere ili zblizavanja bi se mogle pojaviti ako je, prije perioda koji obuhvata izvještaj za reviziju, član tima za reviziju radio kao direktor ili rukovodeći službenik u klijentu revizije, ili zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija klijenta ili finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje. Na primjer, do takvih prijetnji bi došlo ako bi se, u tekućem periodu i u okviru trenutnog revizijskog angažmana, trebala procijeniti odluka koju je ta osoba donijela ili posao koji je obavila u prethodnom periodu, dok je još bila zaposlena u klijentu. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisi od faktora kao što su:

- položaj koji je ta osoba imala u klijentu;
- prije koliko vremena je ta osoba napustila klijenta; i
- uloga koju ta osoba profesionalno obavlja u timu za reviziju.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjer jedne takve zaštitne mjere je vršenje pregleda posla koji je obavila ta osoba kao član tima za reviziju.

Rad u svojstvu direktora ili službenika klijenta revizije

290.144 Ako partner ili zaposlenik društva za reviziju radi kao direktor ili rukovodeći službenik u klijentu revizije, prijetnje nastale na osnovu samoprovjere i ličnog interesa bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi te prijetnje svela na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ni jedan partner niti zaposlenik neće raditi kao direktor ili rukovodeći službenik klijenta revizije.

290.145 Položaj sekretara kompanije u različitim jurisdikcijama ima različite implikacije. Njegove dužnosti se mogu kretati od administrativnih dužnosti, kao što je upravljanje kadrom i vođenje evidencije i i registara kompanije, do potpuno drugačijih dužnosti kao što je osiguravanje da kompanija posluje u skladu sa propisima ili pružanja savjeta po pitanjima korporativnog upravljanja. Generalno, smatra se da ovaj položaj podrazumijeva blisku povezanost za subjektom.

290.146 Ako partner ili zaposlenik društva za reviziju obavlja poslove sekretara za klijenta revizije, prijetnje nastale na osnovu samoprovjere i zagovaranja bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi te prijetnje svela na prihvatljiv nivo. Bez obzira na tačku 290.144, kad je po lokalnom zakonu, pravilima struke ili praksom takva praksa izričito dozvoljena, i pod uvjetom da menadžment donosi sve relevantne odluke, dužnosti i aktivnosti te osobe će se ograničiti na zadatke rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika i podnošenje zakonom propisanih poreznih prijava i izvještaja. U takvim okolnostima, značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

290.147 Obavljanje rutinskih administrativnih usluga u cilju podrške funkciji sekretara kompanije ili pružanje savjeta vezanih za sekretarska administrativna pitanja generalno ne predstavlja prijetnju za nezavisnost, sve dok menadžment klijenta donosi sve relevantne odluke.

Dugogodišnja povezanost višeg osoblja (uključujući rotaciju partnera) sa klijentom revizije

Opće odredbe

290.148 Prijetnje na osnovu zblizavanja i ličnog interesa se javljaju kad se isti viši kadar koristi za revizijski angažman tokom dužeg vremenskog perioda. Značaj prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- koliko je dugo neka osoba bila član tima za reviziju;
- uloga te osobe u timu za reviziju;
- struktura društva za reviziju;
- priroda revizijskog angažmana;
- je li se mijenjao tim koji rukovodi klijentom; i
- je li kod klijenta bilo izmjena u prirodi i složenosti računovodstvenih i pitanja izvještavanja.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- rotiranje višeg osoblja tima za reviziju;
- da profesionalni računovođa koji nije bio član tima za reviziju pregleda posao koji je obavilo više osoblje; ili
- redovno nezavisno interno ili eksterno vršenje pregleda kvalitete angažmana.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.149 Što se tiče revizije nekog subjekta od javnog interesa, jedna osoba neće biti ključni partner revizije duže od sedam godina. Nakon isteka tog vremena, ta osoba neće biti član angažiranog tima ili ključni partner revizije tog klijenta u naredne dvije godine. Tokom tog perioda, ta osoba neće učestvovati u reviziji tog subjekta, niti obavljati kontrolu kvaliteta angažmana, konsultirati se sa angažiranim timom ili klijentom u vezi sa tehničkim pitanjima ili pitanjima vezanim za određenu djelatnost, transakcijama ili događajima ili na drugi način direktno utjecati na ishod angažmana.

290.150 Bez obzira na tačku 290.149, u rijetkim slučajevima nastalim zbog nepredviđenih okolnosti izvan kontrole društva za reviziju, ključnim partnerima revizije, čiji je kontinuitet u obavljanju revizije posebno važan za njen kvalitet se može dozvoliti još jedna dodatna godina u timu za reviziju, sve dok prijetnja za nezavisnost može primjenom zaštitnih mjera da se otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Na primjer, ključni partner revizije može ostati u timu za reviziju do jedne dodatne godine u okolnostima kada, zbog nepredviđenih događaja, obavezna rotacija nije moguća kao, recimo, u slučaju teške bolesti partnera koji je predviđen za angažman.

290.151 Dugogodišnja povezanost drugih partnera sa klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa proizvodi prijetnje na osnovu zblizavanja i ličnog interesa. Značaj tih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- koliko je dugo svaki od tih partnera povezan sa klijentom revizije;
- uloga te osobe, ako je ima, u timu za reviziju; i
- priroda, učestalost i obim interakcije te osobe sa menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje u klijentu.

Značaj tih prijetnji će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- rotiranje partnera iz tima za reviziju ili prekidanje povezanosti partnera sa klijentom revizije na neki drugi način; ili
- redovno nezavisno interno ili eksterno vršenje pregleda kvalitete angažmana.

290.152 Kada klijent revizije postane subjekt od javnog interesa, pri određivanju vremena za obavljanje rotacije će se uzeti u obzir koliko je dugo neka osoba klijentu revizije pružala usluge kao ključni partner revizije prije nego što je klijent postao subjekt od javnog interesa. Ako je ta osoba klijentu revizije pružala usluge kao ključni partner revizije pet godina ili manje u trenutku kada klijent postane subjekt od javnog interesa, broj godina tokom kojih ta osoba može nastaviti da pruža usluge klijentu u tom svojstvu prije rotacije iz angažmana je sedam godina minus broj godina tokom kojih je do tada pružala usluge. Ako je ta osoba klijentu revizije pružala usluge kao ključni partner revizije šest ili više godina u trenutku kada klijent postane subjekt od javnog interesa, taj partner može nastaviti da pruža usluge u tom svojstvu još maksimalno dvije godine prije rotacije iz angažmana.

290.153 Kada u društvu za reviziju ima samo nekoliko ljudi sa znanjem i iskustvom potrebnim da mogu pružati usluge kao ključni partner revizije u reviziji subjekta od javnog interesa, moguće je da rotacija ključnih partnera revizije neće biti na raspolaganju kao zaštitna mjera. Ako je nezavisni regulator u relevantnoj jurisdikciji predvidio izuzimanje od obaveze rotacije u takvim oklonostima, onda neka osoba može, u skladu sa takvim propisima, ostati ključni partner revizije i duže od sedam godina, pod uvjetom da je nezavisni regulator precizirao alternativne zaštitne mjere koje će se primijeniti, kao što je redovni nezavisni eksterni pregled.

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu revizije

290.154 Društva za reviziju klijentima revizije, u skladu sa svojim vještinama i ekspertizom, tradicionalno pružaju čitav niz usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja može, međutim, proizvesti prijetnje za nezavisnost društvu za reviziju ili članovima tima za reviziju. Najčešće se radi o prijetnjama na osnovu samoprovjere, ličnog interesa i zagovaranja.

290.155 Nova dostignuća u poslovanju, evolucija finansijskih tržišta i promjene u informacijskim tehnologijama čine nemogućim da se sastavi sveobuhvatan popis usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja a mogu se pružati klijentu revizije. Ako u ovom odjeljku nije dato posebno uputstvo za određenu uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, kod procjenjivanja konkretnih okolnosti će se primjenjivati konceptualni okvir.

290.156 Prije nego što društvo za reviziju prihvati angažman za pružanje usluge klijentu revizije koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, potrebno je utvrditi hoće li pružanje te usluge dovesti do prijetnje za nezavisnost. U procjenjivanju značaja svake prijetnje proizašle iz određene usluge koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, potrebno je obratiti pažnju na svaku prijetnju za koju tim za reviziju ima razloga vjerovati da je nastala pružanjem drugih povezanih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ako nastala prijetnja ne može da se svede na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera, usluga bez izražavanja uvjerenja se neće pružiti.

290.157 Usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja, koje bi po ovom odjeljku inače bile zabranjene, društvo za reviziju može pružati sljedećim povezanim subjektima klijenta revizije:

- (a) subjektu koji nije klijent revizije a ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad klijentom revizije;
- (b) subjektu koji nije klijent revizije, a ima direktan finansijski interes u klijentu, ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i taj interes u klijentu je za takav subjekt značajan; ili
- (c) subjektu koji nije klijent revizije, a pod zajedničkom je kontrolom s klijentom revizije,

ako se može razumno zaključiti da (a) ta usluga ne stvara prijetnju na osnovu samoprovjere jer rezultati usluga neće biti podvrgnuti postupcima revizije i

(b) svaka prijetnja koja nastane pružanjem takve usluge se može otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera.

290.158 Usluga koja se pruža klijentu revizije a ne uključuje izražavanje uvjerenja ne dovodi u pitanje nezavisnost društva za reviziju kada klijent postane subjekt od javnog interesa ako:

- (a) su ranije pružene usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja u skladu sa odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente revizije koji nisu subjekti od javnog interesa;
- (b) se usluge koje po ovom odjeljku nisu dozvoljene za klijente revizije koji su subjekti od javnog interesa prekinu pružati prije, ili čim bude moguće nakon što klijent postane subjekt od javnog interesa; i
- (c) društvo za reviziju primjenjuje zaštitne mjere, po potrebi, da otkloni ili svede na prihvatljiv nivo svaku prijetnju za nezavisnost koja proističe iz te usluge.

Odgovornosti menadžmenta

290.159 Prilikom rukovođenja subjektom, menadžment subjekta provodi mnoge aktivnosti u najboljem interesu zainteresiranih strana subjekta. Nije moguće utvrditi svaku aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta podrazumijevaju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje značajnih odluka vezanih za stjecanje, raspoređivanje i kontrolu ljudskih, finansijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.

290.160 Spada li neka aktivnost u domen odgovornosti menadžmenta zavisi od okolnosti i zahtijeva rasuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje se obično smatra da spadaju u domen odgovornosti menadžmenta uključuju:

- utvrđivanje politika i strateških pravaca;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za aktivnosti zaposlenika subjekta;
- odobravanje transakcija;
- odlučivanje koje preporuke društva ili neke treće strane se trebaju provesti;
- preuzimanje odgovornosti za pripremanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola.

- 290.161 Za aktivnosti koje su rutinske i administrativne, ili koje uključuju nevažna pitanja, generalno se smatra da nisu u domenu odgovornosti menadžmenta. Na primjer, vršenje neke nevažne transakcije koju je odobrio menadžment ili praćenje datuma za zakonom propisanu obavezu podnošenja obračuna i savjetovanje klijenta revizije o tim datumima ne smatra se odgovornošću menadžmenta. Pored toga, pružanje savjeta i davanje preporuka da bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.
- 290.162 Ako bi društvo za reviziju preuzelo odgovornost menadžmenta za nekog klijenta revizije, nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nema takvih zaštitnih mjera koje bi mogle da svedu te prijetnje na prihvatljiv nivo. Na primjer, odlučivanje koje preporuke društva za reviziju da se provedu će stvoriti prijetnje na osnovu samoprovjere i ličnog interesa. Osim toga, preuzimanje odgovornosti menadžmenta stvara prijetnju zbližavanja jer društvo za reviziju postaje previše blisko stavovima i interesima menadžmenta. Zbog toga, društvo za reviziju neće preuzeti odgovornost menadžmenta za nekog klijenta revizije.
- 290.163 Da bi se izbjegao rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja nekom klijentu revizije, društvo za reviziju će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za donošenje značajnih procjena i odluka koje su u domenu stvarne odgovornosti menadžmenta, za ocjenjivanje rezultata usluge i prihvatanje odgovornosti za aktivnosti koje treba poduzeti na osnovu rezultata usluge. Na ovaj način se smanjuje rizik da društvo za reviziju nesvjesno donese neku značajnu procjenu ili odluku u ime menadžmenta. Taj rizik se dodatno smanjuje kada društvo za reviziju klijentu dâ priliku da donosi procjene i odluke na osnovu objektivne i transparentne analize i prezentacije problema.

Pripremanje finansijskih evidencija i finansijskih izvještaja

Opće odredbe

- 290.164 Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja. Te odgovornosti uključuju:
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku ili određivanje konta za klasifikacije transakcija; i
 - pripremanje ili mijenjanje izvornih dokumenata ili kreiranje podataka, u elektronskom ili nekom drugom obliku, koji dokazuju nastanak transakcije (na primjer, izlazne narudžbenice, šihtarice za obračun plaće i ulazne narudžbenice).
- 290.165 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga nekom klijentu revizije, kao što je pripremanje računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja, stvara prijetnju na osnovu samoprovjere kada društvo za reviziju naknadno vrši reviziju tih finansijskih izvještaja.

290.166 Proces revizije, međutim, iziskuje dijalog između društva za reviziju i menadžmenta klijenta revizije, koja može uključivati:

- primjenu računovodstvenih standarda ili politika i zahtjeve objavljivanja finansijskih izvještaja;
- primjerenost finansijskih i računovodstvenih kontrola i metoda korištenih u određivanju prikazanih iznosa imovine i obaveza; ili
- predlaganje ispravaka knjiženja u dnevniku;

Ove aktivnosti se smatraju sastavnim dijelom procesa revizije i generalno ne stvaraju prijetnje za nezavisnost.

290.167 Slično tome, klijent od društva za reviziju može zahtijevati tehničku pomoć za pitanja kao što je rješavanje problema usklađivanja konta ili analiziranja i prikupljanja informacija za potrebe izvještavanja regulatora. Pored toga, klijent može zatražiti stručni savjet o računovodstvenim pitanjima kao što je konverzija postojećih finansijskih izvještaja iz jednog okvira finansijskog izvještavanja u drugi (na primjer, da se usklade sa računovodstvenim politikama grupe ili da se prebace na različit okvir finansijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja). Takve usluge generalno ne predstavljaju prijetnje za nezavisnost, pod uvjetom da društvo za reviziju ne preuzima odgovornosti menadžmenta klijenta.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

290.168 Društvo za reviziju može da pruža usluge vezane za pripremanje računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja nekom klijentu koji nije subjekt od javnog interesa kada se radi o uslugama rutinske ili mehaničke prirode, sve dok je svaka prijetnja na osnovu samoprovjere svedena na prihvatljiv nivo. U primjere takvih usluga spadaju:

- pružanje usluge obračuna plaća na osnovu podataka koje kreira klijent;
- evidentiranje transakcija za koje je klijent utvrdio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju konta;
- knjiženje transakcija koje kodirao klijent u glavnu knjigu transakcija;
- knjiženje ulaza koje je odobrio klijent u probni bilans; i
- sastavljanje finansijskih izvještaja na osnovu informacija iz probnog bilansa.

U svim slučajevima, značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti a zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- organiziranje da takve usluge obavlja osoba koja nije član tima za reviziju; ili
- ako takve usluge obavlja član tima za reviziju, korištenje partnera ili člana višeg osoblja koji ima odgovarajuću ekspertizu a koji nije član tima za reviziju da izvrši pregled obavljenog posla.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.169 Osim u slučaju vanrednih situacija, društvo za reviziju neće klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća, ni pripremati finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, niti finansijske informacije koje predstavljaju osnovu za finansijske izvještaje.

290.170 Bez obzira na tačku 290.169, društvo za reviziju može pružiti računovodstvene ili knjigovodstvene usluge, uključujući obračun plaća i pripremanje finansijskih izvještaja ili drugih finansijskih informacija, usluge rutinske ili mehaničke prirode odjelima ili povezanim subjektima klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osoblje koje pruža usluge nisu članovi tima za reviziju i:

- (a) odjeli ili povezani subjekti kojima se pružaju usluge su ukupno beznačajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje; ili
- (b) usluge se odnose na pitanja koja su ukupno beznačajana za finansijske izvještaje odjela ili povezanog subjekta.

Vanredne situacije

290.171 Računovodstvene i knjigovodstvene usluge koje inače po ovom odjeljku nisu dozvoljene, mogu se pružati klijentima revizije u vanrednim ili drugim izuzetnim situacijama kada za klijenta revizije sklapanje drugih aranžana nije izvodljivo. To može da bude slučaj kada (a) samo društvo za reviziju ima resurse i neophodno poznavanje sistema i procedura klijenta da pomogne klijentu u pravovremenoj pripremi računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja, i (b) ograničavanje mogućnosti da društvo za reviziju pruži usluge bi rezultiralo značajnim poteškoćama za klijenta (na primjer, koje bi mogle proizaći iz propusta da se ispune regulatorni zahtjevi izvještavanja). U takvim situacijama će se ispuniti sljedeći uvjeti:

- (a) osobe koje pružaju usluge nisu članovi tima za reviziju;
- (b) usluge se pružaju samo na kratak period i ne očekuje se da se ponove; i
- (c) o situaciji se raspravljalo sa osobama nadležnim za upravljanje.

Usluge vrednovanja

Opće odredbe

290.172 Vrednovanje obuhvata stvaranje prepostavki po pitanju budućih dostignuća, primjene odgovarajućih metodologija i tehnika, i njihovo kombiniranje da bi se izračunala određena vrijednost, ili raspon vrijednosti, za imovinu, obaveze ili poslovanje u cjelini.

290.173 Obavljanje usluga vrednovanja za klijenta revizije može stvoriti prijetnju na osnovu samoprovjere. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- hoće li to vrednovanje imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje;
- stepen uključenosti klijenta u određivanje i odobravanje metodologije vrednovanja i druga značajna pitanja rasuđivanja;
- dostupnost utvrđenih metodologija i profesionalnih smjernica;
- za vrednovanja koja uključuju standardne ili utvrđene metodologije, stepen subjektivnosti svojstven stavki koja se vrednuje;
- pouzdanost i obim potkrepljujućih podataka;
- stepen zavisnosti od budućih događaja takve prirode da mogu dovesti do značajne promjenjivosti svojstvene datim iznosima;
- Obim i jasnoća objavljivanja u finansijskim izvještajima.

Značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti a zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- Da stručna osoba koja nije bila uključena u pružanje usluge revizije ili vrednovanja izvrši pregled obavljenog posla; ili
- Pravljenje takvog rasporeda da osoblje koje pruža takve usluge ne učestvuje u revizijskom angažmanu.

290.174 Određena vrednovanja ne uključuju značajan stepen subjektivnosti. Najvjerovatnije će to biti slučaj kada su polazne pretpostavke utvrđene zakonom ili propisima, ili su široko prihvaćene, te kada se tehnike i metodologije koje se trebaju koristiti zasnivaju na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili propisima. U takvim slučajevima je mala vjerovatnoća da će rezultati vrednovanja koje su obavile dvije ili više strana biti značajno različiti.

290.175 Ako se od društva za reviziju zahtijeva da obavi vrednovanje da bi pomogla klijentu revizije u obavezama poreznog izvještavanja ili u svrhu planiranja poreza a rezultati vrednovanja neće imati direktan utjecaj an finansijske izvještaje, primjenjuju se odredbe sadržane u tački 290.188.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

290.176 U slučaju kada klijent revizije nije subjekt od javnog interesa, ako usluga vrednovanja ima značajan utjecaj na finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje a vrednovanje uključuje značajan stepen subjektivnosti, nema takve zaštitne mjere koja će tu prijetnju na osnovu samprovjere svesti na prihvatljiv nivo. Prema tome, društvo za reviziju neće pružati takvu uslugu vrednovanja klijentu revizije.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.177 Društvo za reviziju neće pružati usluge vrednovanja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako ta vrednovanja mogu imati značajan utjecaj, bilo zasebno ili zbirno, na finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

Usluge poreznog savjetovanja

290.178 Usluge poreznog savjetovanja obuhvataju širok raspon usluga, uključujući:

- pripremanje poreznih prijava;
- obračunavanje poreza za svrhe pripremanja računovodstvenog knjiženja;
- usluge planiranja poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja; i
- pomoć u rješavanju sporova vezanih za poreze.

Iako se usluge poreznog savjetovanja koje pruža društvo za reviziju razmatraju odvojeno u svakom od ovih širih podnaslova, u praksi se te aktivnosti često isprepliću.

290.179 Obavljanje određenih usluga poreznog savjetovanja dovodi do prijetnji na osnovu samprovjere i zagovaranja. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisi od faktora kao što su:

- sistem po kojem porezne uprave procjenjuju i administriraju predmetni porez i uloga društva za reviziju u tom procesu;
- složenost relevantnog poreznog režima i stepen rasuđivanja neophodan za njegovu primjenu;
- posebne karakteristike angažmana; i
- nivo stručnosti zaposlenika klijenta u vezi sa porezima.

Pripremanje poreznih prijava

290.180 Usluge pripremanja poreznih prijava obuhvataju pomaganje klijentima u obavezi poreznog izvještavanja sastavljanjem i kompletiranjem informacija, uključujući iznos porezne obaveze (obično na standardiziranim obrascima) koji se obavezno podnosi nadležnim poreznim upravama. U takve usluge spada i savjetovanje o poreznom tretmanu prošlih transakcija i odgovaranje u ime klijenta revizije na zahtjeve poreznih uprava za dodatnim informacijama ili analizama (uključujući davanje objašnjenja i tehničke pomoći za primijenjeni pristup). Usluge pripremanja poreznih prijava se generalno zasnivaju na historijskim informacijama i uglavnom sadržavaju analizu i prezentaciju takvih historijskih informacija po važećem poreznom zakonu, uključujući i presedane i ustaljenu praksu. Također, porezne prijave podliježu svakom procesu pregleda ili odobravanja koji porezna uprava smatra odgovarajućim. Prema tome, pružanje takvih usluga generalno ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako menadžment preuzima odgovornost za prijave, uključujući i sve značajne donesene procjene.

Obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenog knjiženja

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

290.181 Pripremanje obračuna tekućih i odgođenih poreznih obaveza (ili imovine) za klijenta revizije u svrhu pripremanja računovodstvenog knjiženja za koje će društvo za reviziju kasnije obaviti reviziju proizvodi prijetnju na osnovu samoprovjere. Značaj prijetnje će zavisi od:

- (a) složenosti relevantnog poreznog zakona i propisa, i stepena rasuđivanja potrebnog za njihovo primjenjivanje;
- (b) nivoa stručnosti zaposlenika klijenta u vezi sa porezima; i
- (c) značaja iznosa za finansijske izvještaje.

Zaštitne mjere će se primijeniti, po potrebi, da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- korištenje stručnih osoba koje nisu članovi tima za reviziju za pružanje usluge;
- ako uslugu pruža član tima za reviziju, korištenje partnera ili višeg člana osoblja sa odgovarajućom ekspertizom koji nije član tima za reviziju da obavi pregled obračuna poreza; ili
- traženje savjeta o usluzi od vanjskog poreznog stručnjaka.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.182 Osim u vanrednim situacijama, u slučaju kada je klijent revizije subjekt od javnog interesa, društvo za reviziju neće pripremati obračune tekućih i odgođenih poreznih obaveza (ili imovine) u svrhu pripremanja računovodstvenog knjiženja koje je značajno za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

290.183 Pripremanje obračuna tekućih i odgođenih poreznih obaveza (ili imovine) za klijenta revizije u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja, koje inače po ovom odjeljku nije dozvoljeno, može se pružati klijentima revizije u vanrednim ili drugim izuzetnim situacijama kada za klijenta revizije nije izvodljivo da sklopi neki drugi aranžman. To može biti slučaj kada (a) samo društvo za reviziju ima resurse i potrebno poznavanje poslovanja klijenta da bi mu mogla pomoći u blagovremenom pripremanju obračuna tekućih i odgođenih poreznih obaveza (ili imovine), i (b) ograničavanje mogućnosti da društvo za reviziju pruži te usluge bi rezultiralo značajnim poteškoćama za klijenta (na primjer, koje bi mogle proizaći iz propusta da se ispune regulatorni zahtjevi izvještavanja). U takvim situacijama će se ispuniti sljedeći uvjeti:

- (a) osobe koje pružaju usluge nisu članovi tima za reviziju;
- (b) usluge se pružaju samo na kratak period i ne očekuje se da se ponove; i
- (c) o situaciji se raspravljalo sa osobama nadležnim za upravljanje.

Planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja

290.184 Usluge planiranja poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja obuhvataju širok raspon usluga, kao što je savjetovanje klijenta kako da strukturira svoje poslove na porezno efikasan način ili savjetovanje o primjeni novog poreznog zakona ili propisa.

290.185 Do prijetnje na osnovu samoprovjere može doći onda kada bi savjet mogao utjecati na pitanja koja se odražavaju u finansijskim izvještajima. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- stepen subjektivnosti sadržan u određivanju odgovarajućeg tretmana poreznog savjeta u finansijskim izvještajima;
- obim do kojeg će ishod poreznog savjeta imati značajan efekt na finansijske izvještaje;
- da li efikasnost poreznog savjeta zavisi od računovodstvenog tretmana ili prezentacije u finansijskim izvještajima i postoji li sumnja u adekvatnost računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru finansijskog izvještavanja;
- nivo stručnosti osoblja klijenta u vezi sa poreznim pitanjima;

- obim do kojeg je taj savjet potkrijepljen zakonom ili propisom, drugim presedanima ili ustaljenom praksom; i
- da li takav porezni tretman potkrepljuje privatna odluka ili ga je porezna uprava razjasnila na neki drugi način prije pripremanja finansijskih izvještaja.

Na primjer, pružanje usluge poreznog planiranja i ostalih usluga poreznog savjetovanja onda kada je savjet jasno potkrijepljen stavom porezne uprave ili drugim presedanima, ustaljenom praksom ili se pretežno zasniva na poreznom zakonu, generalno ne predstavlja prijetnju za nezavisnost.

290.186 Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- korištenje stručnih osoba koje nisu članovi tima za reviziju za pružanje usluge;
- da porezni stručnjak koji nije uključen u pružanje poreznih usluga posavjetuje tim za reviziju o toj usluzi i obavi pregled tretmana u finansijskom izvještaju;
- traženje savjeta o toj usluzi od vanjskog poreznog stručnjaka; ili
- traženje prethodnog očitovanja ili savjeta od porezne uprave.

290.187 Kada efikasnost poreznog savjeta zavisi od određenog računovodstvenog tretmana ili prezentacije u finansijskim izvještajima, a:

- (a) tim za reviziju ima razumnu sumnju u adekvatnost datog računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru finansijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedice poreznog savjeta će imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje;

prijetnje na osnovu samoprovjere će biti toliko značajne da nema takvih zaštitnih mjera koje bi mogle tu prijetnju svesti na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju neće davati takav porezni savjet klijentu revizije.

290.188 U pružanju usluga poreznog savjetovanja klijentu revizije, od društva za reviziju se može zatražiti da izvrši vrednovanje kako bi pomoglo klijentu u obavezi poreznog izvještavanja ili u svrhu planiranja poreza. Onda kada će rezultat vrednovanja imati direktan utjecaj na finansijske izvještaje, primjenjuju se odredbe koje se odnose na usluge vrednovanja sadržane u tačkama 290.172 -290.177. Ako se vrednovanje vrši samo za porezne svrhe a rezultat vrednovanja neće imati direktan utjecaj na finansijske izvještaje (odnosno, na finansijske izvještaje će utjecati samo računovodstvena knjiženja vezana za porez), onda to uglavnom neće stvarati prijetnje za nezavisnost ako je taj utjecaj na finansijske izvještaje beznačajan ili ako se vrednovanje podvrgava eksternom pregledu kojeg obavlja porezna uprava ili slično regulatorno tijelo. Ako se to vrednovanje ne podvrgava takvom eksternom pregledu a njegov utjecaj je za finansijske izvještaje značajan, postojanje i značaj svake nastale prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- obim do kojeg metodologiju vrednovanja podržava porezni zakon ili propisi, drugi presedani ili ustaljena praksa i stepen subjektivnosti svojstven vrednovanju;
- pouzdanost i obim potkrepljujućih podataka.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- korištenje stručnih osoba koje nisu članovi tima za reviziju za pružanje usluge;
- da stručna osoba pregleda obavljeni posao revizije ili rezultat porezne usluge; ili
- pribavljanje prethodnog očitovanja ili savjeta od porezne uprave.

Pomoć u rješavanju poreznih sporova

290.189 Do prijetnje na osnovu zagovaranja ili samoprovjere može doći kada društvo za reviziju zastupa nekog klijenta revizije u rješavanju spora vezanog za poreze nakon što je porezna uprava obavijestila klijenta da je odbacila sve klijentove argumente vezane za određeno pitanje, te ili porezna uprava ili klijent upućuju predmet na odlučivanje u formalnom postupku, recimo u javnom postupku ili pred sudom. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- da li je društvo za reviziju pružilo savjet koji je predmet spora vezanog za poreze;
- obim do kojeg će ishod spora imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje;

- obim do kojeg je to pitanje potkrijepljeno poreznim zakonom ili propisom, drugim presedanom ili ustaljenom praksom;
- vodi li se postupak javno; i
- uloga koju u rješavanju spora ima menadžment.

Značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- korištenje stručnih osoba koje nisu članovi tima za reviziju za pružanje usluge;
- da porezni stručnjak koji nije uključen u pružanje poreznih usluga posavjetuje tim za reviziju o toj usluzi i obavi pregled tretmana u finansijskom izvještaju; ili
- pribavljanje savjeta o toj usluzi od eksternog stručnjaka za poreze.

290.190 Kada usluge poreznog savjetovanja uključuju i djelovanje u svojstvu zastupnika klijenta revizije u javnom postupku ili rješavanju poreznog predmeta pred sudom a iznosi o kojima se radi su značajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, prijetnja nastala na osnovu zagovaranja je toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi mogla tu prijetnju otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo. Zbog toga, društvo za reviziju neće obavljati ovu vrstu usluga za klijenta revizije. Šta se smatra, "javnim postupkom ili postupkom pred sudom" će se utvrditi u skladu sa tim kako se sudski porezni postupci odvijaju u pojedinoj jurisdikciji.

290.191 Društvo za reviziju se, međutim, ne onemogućava da ima kontinuiranu savjetodavnu ulogu za klijenta revizije (na primjer, da odgovara na određene upite vezane za informacije, da izvještava o činjenicama ili svjedoči o obavljenom poslu ili da pomaže klijentu u analiziranju poreznih pitanja) kad se radi o predmetu koji se rješava u javnom postupku ili pred sudom.

Usluge interne revizije

Opće odredbe

290.192 Djelokrug i ciljevi aktivnosti interne revizije se međusobno veoma razlikuju i zavise od veličine i strukture pravnog subjekta i zahtjeva rukovodstva i nadležnih za upravljanje. Aktivnosti interne revizije mogu da obuhvataju:

- Nadziranje interne kontrole – pregledanje kontrola, nadziranje njihovog funkcioniranja i davanje preporuka za njihovo poboljšavanje;
- Ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija – pregledanje načina koji se koriste za identificiranje, mjerenje, klasificiranje i izvještavanje o finansijskim i poslovnim informacijama, i posebna ispitivanja pojedinih stavki, uključujući detaljne provjere transakcija, salda i postupaka;

- Pregledanje ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti poslovnih aktivnosti, uključujući nefinansijske aktivnosti poslovnog subjekta; i
- Pregledanje usaglašenosti sa zakonima, propisima i drugim eksternim zahtjevima kao i politikama i direktivama, kao i drugim internim zahtjevima.

290.193 Usluge interne revizije uključuju pružanje pomoći klijentu revizije u obavljanju aktivnosti interne revizije. Pružanje usluga interne revizije klijentu revizije stvara prijetnju za nezavisnost na osnovu samoprovjere ako društvo za reviziju koristi posao vezan za internu reviziju tokom obavljanja kasnije eksterne revizije. Obavljanje značajnog dijela aktivnosti interne revizije za klijenta povećava mogućnost da će osoblje društva za reviziju koje pruža usluge interne revizije preuzeti odgovornosti rukovodstva. Ako osoblje društva za reviziju preuzme odgovornosti rukovodstva kada pruža usluge interne revizije nekom klijentu revizije, prijetnja koja nastane će biti toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi tu prijetnju svela na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, osoblje društva za reviziju neće preuzeti odgovornosti rukovodstva kada pruža usluge interne revizije nekom sklijentu revizije.

290.194 U primjere usluga interne revizije koje obuhvataju preuzimanje odgovornosti rukovodstva spadaju:

- uspostavljanje politika interne revizije ili strateških pravaca aktivnosti interne revizije;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika klijenta u internoj reviziji;
- odlučivanje koje od preporuka koje rezultiraju iz aktivnosti interne revizije će se implementirati;
- izvještavanje nadležnih za upravljanje, u ime rukovodstva, o rezultatima aktivnosti interne revizije;
- obavljanje postupaka koji predstavljaju sastavni dio interne kontrole, kao što je pregledanje i odobravanje promjena u pravima zaposlenika na pristupanje podacima;
- preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, uvođenje i održavanje interne kontrole; i
- obavljanje usluga interne revizije kroz tzv. outsourcing, koji obuhvata sve ili značajan dio funkcije interne revizije, pri čemu je društvo za reviziju odgovorno za određivanje djelokruga poslova interne revizije i može biti odgovorno za jedno ili više pitanja spomenutih pod tačkama (a)– (f).

290.195 Kako bi izbjeglo preuzimanje odgovornosti rukovodstva, društvo za reviziju će klijentu revizije pružiti usluge interne revizije samo ako se uvjeri da:

- (a) klijent određuje odgovarajuće i kompetentne resurse, po mogućnosti iz višeg rukovodstva, da preuzmu stalnu odgovornost za aktivnosti interne revizije i prihvate odgovornost za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola;
- (b) rukovodstvo klijenta ili osobe nadležne za upravljanje pregledaju, procjenjuju i odobravaju djelokrug, rizik i učestalost usluga interne revizije;
- (c) rukovodstvo klijenta ocjenjuje adekvatnost usluga interne revizije i nalaze do kojih se došlo obavljanjem interne revizije;
- (d) rukovodstvo klijenta ocjenjuje i određuje koje preporuke proizašle iz usluga interne revizije se trebaju implementirati i rukovodi procesom implementacije; i
- (e) rukovodstvo klijenta izvještava nadležne za upravljanje o značajnim nalazima i preporukama proizašlim iz usluga interne revizije.

290.196 Kada društvo za reviziju koristi rad funkcije interne revizije, Međunarodni revizijski standardi zahtijevaju obavljanje procedura kojim se ocjenjuje adekvatnost tog rada. Kada društvo za reviziju prihvati angažman da nekom klijentu revizije pruži usluge interne revizije, a rezultati tih usluga će se koristiti prilikom obavljanja eksterne revizije, tada dolazi do prijetnje na osnovu samoprovjere zbog mogućnosti da će tim za reviziju koristiti rezultate usluge interne revizije bez odgovarajućeg ocjenjivanja tih rezultata ili primjene istog nivoa profesionalnog skepticizma koji bi koristila da su posao interne revizije obavile osobe koje nisu članovi društva za reviziju. Značaj te prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- značajnost iznosa iz finansijskih izvještaja na koje se odnosi;
- rizik pogrešnog prikazivanja tvrdnji povezanih sa tim iznosima iz finansijskih izvještaja; i
- stepen oslanjanja na pouzdanost usluge interne revizije.

Značaj prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je da se za obavljanje usluga interne revizije koriste stručne osobe koje nisu članovi tima za reviziju.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.197 U slučaju kad je klijent revizije pravni subjekt od javnog interesa, firma neće pružati usluge interne revizije koje se odnose na:

- (a) značajan dio internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem;

- (b) finansijske računovodstvene sisteme koji proizvode informacije koje su, pojedinačno ili zbirno, značajne za računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje klijenta o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje; ili
- (c) iznose ili objavljivanja koji su, pojedinačno ili zbirno, značajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

Usluge vezane za sisteme informacijskih tehnologija

Opće odredbe

290.198 Usluge vezane za sisteme informacijskih tehnologija (IT) uključuju osmišljavanje ili implementiranje softverskih i hardverskih sistema. Sistemi mogu sakupljati izvorne podatke, sačinjavati dio internih kontrola nad finansijskim izvještavanjem ili proizvoditi informacije koje utječu na računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje, ili ti sistemi mogu da budu nepovezani sa računovodstvenim evidencijama, internim kontrolama nad finansijskim izvještavanjem ili finansijskim izvještajima klijenta revizije. Pružanje usluga vezanih za sisteme može dovesti do prijetnje na osnovu samoprovjere, zavisno od prirode usluga i sistema IT.

290.199 Smatra se da sljedeće usluge sistema IT ne stvaraju prijetnju za nezavisnost sve dok osoblje društva za reviziju ne preuzima odgovornosti rukovodstva:

- (a) osmišljavanje ili implementiranje sistema IT koji nisu povezani sa internom kontrolom nad finansijskim izvještavanjem;
- (b) osmišljavanje ili implementiranje sistema IT koji ne proizvode informacije koje čine značajan dio računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja;
- (c) implementiranje računovodstvenog softvera ili softvera za izvještavanje finansijskih informacija koje nije kreiralo društvo za reviziju ili nisu sastavljeni za specifične potrebe pojedinog korisnika, ako prilagođavanje koje je potrebno da se ispune potrebe klijenta nije značajno; i
- (d) ocjenjivanje i davanje preporuka vezanih za sistem koji je osmislio, implementirao i njime upravljao drugi pružalac usluga ili klijent.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

290.200 Pružanje usluga nekom klijentu revizije koji nije pravni subjekt od javnog interesa koje uključuju osmišljavanje i implementiranje sistema informacijskih tehnologija koji (a) sačinjavaju značajan dio interne kontrole nad finansijskim izvještavanjem ili (b) proizvode informacije koje su značajne za računovodstvene evidencije ili finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, stvara prijetnju na osnovu samoprovjere.

290.201 Prijetnja na osnovu samoprovjere je previše značajna da bi se takve usluge dozvolile, osim ako se uspostave odgovarajuće zaštitne mjere koje obezbjeđuju da:

- (a) klijent prihvata svoju odgovornost za uspostavljanje i nadziranje sistema internih kontrola;
- (b) klijent dodjeljuje odgovornost za donošenje svih rukovodnih odluka vezanih za osmišljavanje i implementiranje hardverskog ili softverskog sistema kompetentnom zaposleniku, po mogućnosti iz višeg menadžmenta;
- (c) klijent donosi sve rukovodne odluke po pitanju procesa osmišljavanja i implementacije;
- (d) klijent ocjenjuje adekvatnost i rezultate osmišljavanja i implementacije sistema; i
- (e) klijent je odgovoran za funkcioniranje sistema (hardvera ili softvera) i za podatke koje sistem koristi ili proizvodi.

290.202 U zavisnosti od stepena oslanjanja na pouzdanost određenih sistema IT kao dijela revizije, potrebno je donijeti odluku da li će takve usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja pružati samo osobe koje nisu članovi tima za reviziju i koje imaju različite linije izvještavanja unutar društva za reviziju. Značaj svake preostale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjer jedne takve zaštitne mjere je da profesionalni računovođa izvrši pregled revizije ili obavljenog posla koji ne uključuje izražavanje uvjerenja.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.203 U slučaju kad je klijent revizije pravni subjekt od javnog interesa, društvo za reviziju neće pružati usluge koje uključuju kreiranje ili implementiranje sistema IT koji:

- (a) čine značajan dio interne kontrole nad finansijskim izvještavanjem; ili
- (b) proizvode informacije koje su značajne za računovodstvene evidencije klijenta ili finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

Usluge podrške u sudskim sporovima

290.204 Usluge podrške u sudskim sporovima mogu obuhvatati aktivnosti kao što je djelovanje u svojstvu sudskog vještaka, obračunavanje procijenjene odštete ili drugih iznosa koji se mogu naplatiti ili isplatiti kao rezultat parnice ili drugog sudskog spora, kao i pomoć u vođenju i pronalaženju dokumentacije. Te usluge mogu proizvesti prijetnju na osnovu samoprovjere ili zagovaranja.

290.205 Ako društvo za reviziju nekom klijentu revizije pruža uslugu podrške u sudskom sporu a ta usluga uključuje procjenjivanje odštete ili drugih iznosa koji utječu na finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, potrebno je postupati u skladu sa odredbama o uslugama vrednovanja sadržanim u tačkama 290-172 – 290.177. U slučaju drugih usluga podrške u sudskim sporovima, značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

Pravne usluge

290.206 Za svrhe ovog odjeljka, pravna usluga se definira kao svaka usluga za koju osoba koja je pruža mora biti ili ovlaštena za zastupanje na sudu jurisdikcije u kojoj se takva usluga pruža ili imati obavezno obrazovanje propisano za djelovanje u oblasti prava. Zavisno od jurisdikcije, takve pravne usluge mogu da obuhvataju širok i raznovrstan dijapazon područja uključujući pružanje klijentima korporativnih i komercijalnih usluga kao što je podrška u sklapanju ugovora, vođenju parnica, pravno savjetovanje kod spajanja i akvizicija, te pomoć i podrška internim pravnim odjelima klijenta. Pružanje pravnih usluga pravnom subjektu koji je klijent revizije može dovesti do prijetnji na osnovu samoprovjere i zagovaranja.

290.207 Pravne usluge koje predstavljaju podršku klijentu revizije u vršenju transakcije (na primjer, podrška u sklapanju ugovora, pravno savjetovanje, pravni due diligence i restrukturiranje) mogu stvoriti prijetnje na osnovu samoprovjere. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda usluge;
- da li uslugu pruža član tima za reviziju; i
- značajnost svakog pitanja u odnosu na finansijske izvještaje klijenta.

Značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da stručne osobe koje nisu članovi tima za reviziju obave pružanje usluge; ili
- da stručna osoba koja nije uključena u pružanje pravnih usluga savjetuje tim za reviziju o usluzi i pregleda svaki tretman u finansijskom izvještaju.

290.208 Kada društvo za reviziju djeluje u ulozi zastupnika nekog klijenta revizije u rješavanju sudskog spora ili parnice a uključeni iznosi su značajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, tada su prijetnje nastale na osnovu zagovaranja i samoprovjere toliko značajne da nikakve zaštitne mjere ne bi mogle te prijetnje svesti na prihvatljiv nivo. Prema tome, društvo za reviziju neće pružati takve usluge nekom klijentu revizije.

290.209 Kada se od društva za reviziju traži da djeluje u ulozi zastupnika nekog klijenta revizije u rješavanju sudskog spora ili parnice a uključeni iznosi nisu značajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, društvo za reviziju će procijeniti značaj svake prijetnje nastale na osnovu zagovaranja i samoprovjere i, po potrebi, primijeniti zaštitne mjere da se takva prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da stručne osobe koje nisu članovi tima za reviziju obave pružanje usluge; ili
- da stručna osoba koja nije uključena u pružanje pravnih usluga savjetuje tim za reviziju o usluzi i pregleda svaki njihov tretman u finansijskom izvještaju.

290.210 Imenovanje partnera ili nekog zaposlenika društva za reviziju kao glavnog savjetnika za pravna pitanja klijenta revizije bi stvorilo toliko značajne prijetnje na osnovu zagovaranja i samoprovjere da nema takve zaštitne mjere koja bi te prijetnje svela na prihvatljiv nivo. Položaj glavnog savjetnika je uglavnom položaj koji ima više rukovodstvo sa širim nadležnostima za pravna pitanja kompanije te, u skladu s tim, ni jedan član društva za reviziju neće prihvatiti takvo imenovanje kod nekog klijenta revizije.

Usluge pronalaženja kadrova

Opće odredbe

290.211 Pružanje usluga pronalaženja kadrova za klijenta revizije može stvoriti prijetnje na osnovu ličnog interesa, zbližavanja ili zastrašivanja. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda tražene pomoći; i
- uloga osobe koju treba pronaći.

Značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U svakom slučaju, društvo za reviziju neće preuzeti odgovornosti rukovodstva, uključujući djelovanje kao pregovarač u ime klijenta, a odluka o zapošljavanju će se prepuštiti klijentu.

Društvo za reviziju generalno može pružati usluge kao što je pregledavanje profesionalnih kvalifikacija prijavljenih kandidata i davanje savjeta o njihovoj prikladnosti za određeni posao. Osim toga, društvo za reviziju može obaviti

intervju sa kandidatima i dati savjete o kompetencijama kandidata za finansijske, računovodstvene, administrativne ili kontrolne poslove.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.212 Društvo za reviziju neće pružati sljedeće usluge pronalaženja kadrova klijentu revizije koji je pravni subjekt od javnog interesa za poslove direktora ili rukovodioca pravnog subjekta ili višeg rukovodstva s takvom pozicijom da može vršiti značajan utjecaj na pripremu računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje:

- traženje ili pronalaženje kandidata za takve položaje; i
- poduzimanje kontrola referenci kandidata potencijalnih kandidata za takve položaje.

Usluge korporativnog finansiranja

290.213 Pružanje usluga korporativnog finansiranja kao što su:

- pomaganje klijentu revizije da razvije korporativne strategije;
- identificiranje mogućih ciljeva koje bi klijent revizije mogao steći;
- savjetovanje o transakcijama otuđivanja;
- pomaganje u transakcijama pronalaženja izvora finansiranja; i
- pružanje savjeta o strukturiranju,

može dovesti do stvaranja prijetnji na osnovu zagovaranja i samoprovjere. Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da stručne osobe koje nisu članovi tima za reviziju obave pružanje usluge; ili
- da stručna osoba koja nije bila uključena u pružanje usluge korporativnog finansiranja savjetuje tim za reviziju o usluzi i pregleda njihov računovodstveni tretman i svaki njihov tretman u finansijskim izvještajima.

290.214 Pružanje usluge korporativnog finansiranja, na primjer savjeta o strukturiranju transakcije korporativnog finansiranja ili o finansijskim aranžmanima koji će direktno utjecati na iznose koji će se prikazati u finansijskim izvještajima o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje može stvoriti prijetnju na osnovu samoprovjere. Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- stepen subjektivnosti sadržan u određivanju odgovarajućeg tretmana u finansijskim izvještajima je ishod ili posljedica savjeta o korporativnim finansijama u finansijskim izvještajima;

- obim do kojeg će ishod savjeta o korporativnim finansijama direktno utjecati na iznose evidentirane u finansijskim izvještajima i obim do kojeg su ti iznosi značajni za finansijske izvještaje; i
- da li efikasnost savjeta o korporativnim finansijama zavisi od određenog računovodstvenog tretmana ili prezentacije u finansijskim izvještajima i postoji li sumnja u adekvatnost tog računovodstvenog tretmana ili prezentacije po relevantnom okviru finansijskog izvještavanja.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da stručne osobe koje nisu članovi tima za reviziju obave pružanje usluge; ili
- da stručna osoba koja nije bila uključena u pružanje usluge korporativnog finansiranja savjetuje tim za reviziju o usluzi i pregleda njihov računovodstveni tretman i svaki njihov tretman u finansijskim izvještajima.

290.215 Kada efikasnost savjeta o korporativnim finansijama zavisi od određenog računovodstvenog tretmana ili prezentacije u finansijskim izvještajima, a:

- (a) tim za reviziju ima razumnu sumnju u adekvatnost tog računovodstvenog tretmana ili prezentacije po relevantnom okviru finansijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedice savjeta o korporativnim finansijama će imati značajan utjecaj na finansijske izvještaje o kojima društvo za reviziju treba izraziti mišljenje;

prijetnja na osnovu samoprovjere će biti toliko značajna da nema takvih zaštitnih mjera koje će tu prijetnju svesti na prihvatljiv nivo. Prema tome, društvo za reviziju neće pružati takve usluge nekom klijentu revizije.

290.216 Pružanje usluga korporativnog finansiranja koje uključuje promoviranje, poslovanje ili garantiranje za dionice klijenta revizije bi stvorilo toliko značajne prijetnje na osnovu zagovaranja ili samoprovjere da nema takvih mjera koje bi tu prijetnju svele na prihvatljiv nivo. Prema tome, društvo za reviziju neće pružati takve usluge klijentu revizije.

Naknade

Naknade—Relativna visina

290.217 Kada ukupne naknade od nekog klijenta revizije predstavljaju veliki dio ukupnih naknada društva koje izražava revizijsko mišljenje, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost da se klijent može izgubiti stvaraju opasnost od stvaranja ličnog interesa ili zastrašivanja. Značaj te opasnosti će ovisiti o faktorima kao što su:

- struktura poslovanja društva za reviziju;
- da li je društvo za reviziju dobro afirmisano ili novo; i
- kvalitativna ili/i kvantitativna važnost klijenta za društvo za reviziju.

Značaj prijetnje će se procijeniti i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri zaštitnih mjera uključuju:

- smanjenje zavisnosti od klijenta;
- eksterni pregledi kontrole kvaliteta; ili
- konsultiranje trećih strana, na primjer profesionalnog regulatornog tijela ili profesionalnog računovođe, po pitanju ključnih revizijskih odluka.

290.218 Prijetnja na osnovu ličnog interesa ili zastrašivanja može nastati i kada naknade od nekog klijenta revizije predstavljaju veliki dio prihoda od klijenata pojedinog partnera ili veliki dio prihoda pojedinog odjeljenja društva za reviziju. Značaj prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- kvalitativni i/ili kvantitativni značaj klijenta za partnera ili odjeljenje; i
- mjera u kojoj naplata tog partnera, ili partnera iz odjeljenja, zavisi od naknada tog klijenta.

Značaj prijetnje će se procijeniti i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri zaštitnih mjera uključuju:

- smanjenje zavisnosti od klijenta revizije;
- da profesionalni računovođa pregleda rad ili savjetuje po potrebi; ili
- redovne nezavisne interne ili eksterne kontrole kvaliteta angažmana.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.219 Ako je klijent revizije subjekt od javnog interesa i ukupne naknade of klijenta i njegovih vezanih subjekata (podložno razmatranjima u tački 290.27) dvije uzastopne godine predstavljaju više od 15% ukupnih naknada koje je društvo za reviziju naplatilo za izražavanje mišljenja o finansijskim izvještajima klijenta, društvo će nadležnima za upravljanje klijentom revizije objaviti činjenicu da suma tih naknada predstavlja više od 15% od ukupnih naknada koje je društvo naplatilo, i raspraviti koja od dolje navedenih zaštitnih mjera će se primijeniti da se prijetnja svede na prihvatljiv nivo, te odabranu mjeru primijeniti:

- prije izdavanja revizijskog mišljenja za finansijske izvještaje druge godine, profesionalni računovođa, koji nije zaposlen u društvu koje daje revizorsko mišljenje o finansijskim izvještajima, vrši kontrolu kvalitete tog angažmana ili profesionalno regulatorno tijelo vrši pregled tog angažmana koji je ekvivalentan kontroli kvaliteta angažmana („pregled prije izdavanja“); ili
- nakon izdavanja revizijskog mišljenja o finansijskim izvještajima druge godine, a prije izdavanja revizijskog izvještaja o finansijskim izvještajima treće godine, profesionalni računovođa, koji nije zaposlen u društvu koje daje revizorsko mišljenje o finansijskim izvještajima, ili profesionalno regulatorno tijelo vrši pregled kvaliteta revizije druge godine koji je ekvivalentan kontroli kvaliteta angažmana („pregled poslije izdavanja“).

Kada ukupne naknade značajno premašuju 15%, društvo za reviziju će ustanoviti da li je značaj prijetnje takav da pregled poslije izdavanja ne bi prijetnju sveo na prihvatljiv nivo i da je, stoga, potreban pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima će se obaviti pregled prije izdavanja.

Nakon toga, ako naknade i dalje premašuju 15% svake godine, primijenit će se objavljivanje i rasprava sa nadležnima za upravljanje i primijeniti će se jedna od gore navedenih mjera zaštite. Kada naknade značajno premašuju 15%, društvo za reviziju će ustanoviti da li je značaj prijetnje takav da pregled poslije izdavanja ne bi smanjio prijetnju na prihvatljiv nivo i da je, stoga, potreban pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima će se obaviti pregled prije izdavanja.

Naknade—dospjele a nenaplaćene

290.220 Prijetnja po osnovu ličnog interesa može nastati ako naknade dospjele klijentu revizije ostanu nenaplaćene duže vrijeme, posebno ako značajan dio nije naplaćen prije izdavanja revizijskog izvještaja za narednu godinu. Uobičajeno je da društvo za reviziju zahtijeva plaćanje takvih naknada prije izdavanja takvog revizijskog izvještaja. Ako naknade i nakon izdavanja izvještaja ostanu nenaplaćene, procijenit će se postojanje i značaj svake prijetnje i primijeniti mjere zaštite kada je to neophodno kako bi se prijetnja otklonila ili svela na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je savjetovanje sa profesionalnim računovođom koji nije učestvovao u revizijskom angažmanu ili njegov pregled obavljenog posla. Društvo za reviziju će ustanoviti mogu li se nenaplaćene naknade smatrati ekvivalentnim posudbi klijentu i da li je s obzirom na značaj dospjelih a nenaplaćenih naknada prikladno da se društvo ponovo imenuje ili nastavi revizijski angažman.

Uvjetovane naknade

290.221 Uvjetovane naknade su naknade izračunate na ranije utvrđenoj osnovi vezanoj za ishod transakcije ili rezultat usluga koje je pružilo društvo za reviziju. Za svrhe ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetovanom ako je odredio sud ili drugo javno tijelo.

290.222 Uvjetovana naknada koju je društvo za reviziju naplatilo direktno ili indirektno, na primjer preko posrednika, u vezi sa nekim revizijskim angažmanom stvara prijetnju po osnovu ličnog interesa koja je toliko značajna da nijedna mjera zaštite ne može da je smanji na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju neće ulaziti u takve aranžmane naplaćivanja naknada.

290.223 Uvjetovana naknada koju je društvo za reviziju naplatilo direktno ili indirektno, na primjer preko posrednika, u vezi sa nekom uslugom bez izražavanja uvjerenja pruženom klijentu revizije takode može stvoriti prijetnju po osnovu ličnog interesa. Nastala prijetnja bi bila toliko značajna da nijedna mjera zaštite ne bi mogla da je svede na prihvatljiv nivo u slučajevima kada je:

- (a) naknadu naplatilo društvo koje izražava mišljenje o finansijskim izvještajima i naknada je ili se očekuje da bude od materijalnog značaja za to društvo;
- (b) naknadu naplatila umrežena firma koja učestvuje u značajnom dijelu revizije i naknada je ili se očekuje da bude od materijalnog značaja za tu firmu; ili kada
- (c) ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, a stoga i iznos naknade, ovisi o budućoj ili privremenoj procjeni vezanoj za reviziju značajnog iznosa u finansijskim izvještajima.

U skladu s tim, takvi aranžmani se neće prihvatiti.

290.224 Za ostale aranžmane s uvjetovanom naknadom koju društvo za reviziju naplaćuje za uslugu bez izražavanja uvjerenja od klijenta revizije, postojanje i značaj mogućih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- raspon mogućih iznosa naknade;
- određuje li odgovarajuće ovlašteno tijelo ishod pitanja na osnovu kojeg će se odrediti uvjetovana naknada;
- vrsta usluge; i
- utjecaj događaja ili transakcije na finansijske izvještaje.

Značaj prijetnje će se procijeniti i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri zaštitnih mjera uključuju:

- pregled relevantnog revizijskog posla od strane profesionalnog računovođe ili drugo savjetovanje po potrebi; ili
- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima da obave uslugu bez izražavanja uvjerenja.

Politike nagrada i ocjenjivanja

290.225 Prijetnja na osnovu ličnog interesa nastaje kada se član revizijskog tima ocjenjuje ili nagrađuje za prodavanje usluga bez izražavanja uvjerenja tom klijentu revizije. Značaj prijetnje ovisi o:

- Mjeri u kojoj je nagrada ili ocijenjena uspješnost pojedinca zasnovana na prodaji takvih usluga;
- Ulozi pojedinca u revizijskom timu; i
- Tome zasnivaju li se odluke o unapređenju na prodaji takvih usluga.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, ukoliko prijetnja nije na prihvatljivom nivou, društvo za reviziju će revidirati plan nagrada ili proces ocjenjivanja te osobe, ili primijeniti zaštitne mjere da otkloni prijetnju ili je svede na prihvatljiv nivo. Primjeri zaštitnih mjera uključuju:

- Isključivanje takvih članova iz revizijskog tima; ili
- Pregled rada članova revizijskog tima od strane profesionalnog računovođe.

290.226 Ključni partner revizije se neće ocjenjivati niti nagrađivati na osnovu njegovog uspjeha u prodavanju usluga bez izražavanja uvjerenja partnerovom klijentu revizije. Cilj ovoga nije zabranjivanje uobičajenih aranžmana podjele profita između partnera društva za reviziju.

Pokloni i reprezentacija

290.227 Prihvatanje poklona ili reprezentacije od klijenta revizije može stvoriti prijetnju po osnovu ličnog interesa i zbližavanja. Ukoliko društvo za reviziju ili član revizijskog tima prihvati poklone ili reprezentaciju, osim u slučajevima kada im je vrijednost beznačajna i nevažna, nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nijedna mjera zaštite ne bi mogla da ih svedu na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju ili član revizijskog tima neće prihvatiti takve poklone ili reprezentacije.

Stvarni ili prijeteci sudski sporovi

290.228 Kada se vodi sudski spor, ili se čini vjerovatnim, između društva za reviziju ili člana revizijskog tima i klijenta revizije, nastaju prijetnje po osnovu ličnog interesa i zastrašivanja. Odnos između uprave klijenta i članova revizijskog tima mora biti potpuno otvoren i svi aspekti poslovnog djelovanja klijenta moraju biti razotkriveni. Kada su društvo za reviziju i uprava klijenta stavljeni u suparničke pozicije u stvarnom ili mogućem sudskom sporu, to utječe na spremnost uprave klijenta da u potpunosti razotkrije svoje poslovanje te nastaju prijetnje po osnovu ličnog interesa i zastrašivanja. Značaj tih nastalih prijetnji će zavisi od faktora kao što su:

- Značaj sudskog spora; i
- Da li je sudski spor vezan za prijašnji revizijski angažman.

Značaj prijetnji će se procijeniti i zaštitne mjere primijeniti kada je neophodno da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. Primjeri tih zaštitnih mjera uključuju:

- Ukoliko spor uključuje člana revizijskog tima, izbacivanje tog člana iz revizijskog tima; ili
- Pregled obavljenog posla od strane profesionalne osobe.

Ako navedene zaštitne mjere ne svedu prijetnje na prihvatljiv nivo, jedina odgovarajuća radnja je povlačenje iz ili odbijanje revizijskog angažmana.

Tačke 290.229 do 290.499 su namjerno izostavljene.

Izveštaji koji uključuju ograničenije primjene i distribucije

Uvod

- 290.500 Zahtjevi nezavisnosti iz Odjeljka 290 primjenjuju se na sve revizijske angažmane. Međutim, u određenim okolnostima, uključujući revizijske angažmane u kojima izvještaj podrazumijeva ograničenije primjene i distribucije, i ukoliko su ispunjeni uslovi opisani u tačkama 290.501 do 290.502, zahtjevi nezavisnosti u ovom odjeljku se mogu izmijeniti u skladu s tačkama 290.505 do 290.514. Ove tačke su primjenjive samo za one revizijske angažmane vezane za finansijske izvještaje sa posebnom namjenom (a) koji su namijenjeni za davanje pozitivnog ili negativnog zaključka o tome da li su finansijski izvještaji pripremljeni u svim materijalnim aspektima u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja uključujući, u slučaju okvira fer prezentacije, da li finansijski izvještaji daju istinit i fer prikaz ili su prezentovani na fer način u svim materijalnim aspektima, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, i (b) u kojima revizijski izvještaj uključuje ograničenije primjene i distribucije. Izmjene nisu dozvoljene u slučajevima kada revizijski ili finansijski izvještaj zahtijeva zakon ili propisi.
- 290.501 Izmjene zahtjeva navedenih u Odjeljku 290 su dozvoljene u slučajevima kada su ciljni korisnici izvještaja (a) upoznati sa svrhom i ograničenjima izvještaja, i (b) izričito saglasni sa primjenom izmijenjenih zahtjeva nezavisnosti. Svrhu i ograničenja izvještaja ciljni korisnici mogu saznati svojim direktnim ili indirektnim (preko predstavnika koji ima ovlast da djeluje u ime ciljnih korisnika) učešćem u utvrđivanju sadržaja i obima angažmana. Takvo učešće poboljšava sposobnost društva za reviziju da komunicira da ciljnim korisnicima o pitanjima nezavisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za procjenu prijetnji za nezavisnost i primjenjivim mjerama zaštite neophodnim da se prijetnje otklone ili smanje na prihvatljiv nivo, kao i da dobije njihovu saglasnost sa izmijenjenim zahtjevima nezavisnosti koje će se primijeniti.
- 290.502 Društvo za reviziju će komunicirati (na primjer, u pismu o preuzimanju angažmana) s ciljnim korisnicima u vezi sa zahtjevima nezavisnosti koji će se primijeniti pri obavljanju revizijskog angažmana. U slučajevima kada su ciljni korisnici zapravo grupa korisnika (na primjer, vjerovnici u sporazumu o sindikalnom kreditiranju) koji se ne mogu posebno identificirati i imenovati u trenutku kada su dogovoreni uslovi angažmana, tada će korisnici naknadno biti obaviješteni o zahtjevima nezavisnosti sa kojima se složio predstavnik (na primjer, predstavnik će svim korisnicima omogućiti pristup pismu društva za reviziju o preuzimanju angažmana).

290.503 Ukoliko društvo za istog klijenta takođe izda i revizijski izvještaj koji ne uključuje ograničenje primjene i distribucije, odredbe tački 290.500 do 290.514 ne mijenju uslov primjene odredbi tačaka 290.1 do 290.228 na taj revizijski angažman.

290.504 Izmjene uslova navedenih u Odjeljku 290 koje su dozvoljene u gore opisanim uslovima su opisane u tačkama 290.505 do 290.514. Zahtijeva se pridržavanje svih drugih aspekata odredbi Odjeljka 290.

Subjekti od javnog interesa

290.505 Kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 290.500 do 290.502, nije obavezna primjena dodatnih zahtjeva iz tački 290.100 do 290.228 koji se primjenjuju na revizijske angažmane za subjekte od javnog interesa.

Vezani subjekti

290.506 Kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 290.500 do 290.502, pozivanje na klijenta revizije ne uključuje i njegove vezane subjekte. Međutim, kada revizijski tim zna ili ima razloga da vjeruje da su odnosi sa ili okolnosti koje uključuju neki klijentov vezani subjekt relevantni za procjenu nezavisnosti društva za reviziju od klijenta, revizijski tim će uključiti taj vezani subjekt pri identifikaciji i procjeni prijetnji za nezavisnost i primjeni odgovarajućih zaštitnih mjera.

Mreže i umrežene firme

290.507 Kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 290.500 do 290.502, pozivanje na klijenta ne uključuje umrežene firme. Međutim, kada revizijski tim zna ili ima razloga da vjeruje da bilo koji interesi i odnosi umrežene firme stvaraju prijetnje, te umrežene firme će biti uključene u procjenu prijetnji za nezavisnost.

Finansijski interesi, posudbe i garancije, bliski poslovni odnosi i lični odnosi

290.508 Kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 290.500 do 290.502, relevantne odredbe opisane u tačkama 290.102 do 290.143 primjenjuju se samo na članove angažiranog tima i njihovih bližih i najužih porodica.

290.509 Pored toga, odredit će se da postoje prijetnje za nezavisnost nastale usljed interesa i odnosa, opisanih u tačkama 290.102 do 290.143, između klijenta revizije i sljedećih članova revizijskog tima:

- (a) Onih koji pružaju konsultacije o stručnim i pitanjima specifičnim za određenu oblast, transakcijama ili događajima; i

- (b) Onih koji osiguravaju kontrolu kvaliteta angažmana, uključujući one koji vrše pregled kontrole kvalitete angažmana.

Obavit će se procjena važnosti svih prijetnji za koje angažirani tim smatra da su rezultat interesa i odnosa između klijenta revizije i ostalih unutar društva za reviziju koji direktno mogu utjecati na ishod revizijskih angažmana, uključujući one koji preporučuju kompenzaciju ili vrše direktan nadzor, upravljanje ili drugu vrstu nadzora nad partnerom revizijskog angažmana u vezi sa obavljanjem revizijskog angažmana (uključujući one na svim uzastopnim višim nivoima iznad angažiranog partnera sve do pojedinca koji je viši ili upravni partner društva za reviziju (izvršni direktor ili ekvivalent)).

290.510 Takođe će se obaviti procjena značaja svih prijetnji za koje angažirani tim ima razloga da vjeruje da su rezultat finansijskih interesa pojedinaca unutar klijenta revizije, kao što je opisano u tačkama 290.108 do 290.111 i tačkama 290.113 do 290.115.

290.511 U slučajevima kada prijetnja za nezavisnost nije na prihvatljivom nivou, primijenit će se zaštitne mjere da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

290.512 U primjeni odredbi iznesenih u tačkama 290.106 i 290.115 na interese društva za reviziju, ukoliko društvo za reviziju ima materijalni i finansijski interes, bio on neposredan ili posredan, u klijentu revizije, proistekla prijetnja po osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nikakva mjera zaštite ne bi mogla svesti tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju neće imati takve finansijske interese.

Zapošljavanje u klijentu revizije

290.513 Obavit će se procjena značaja svih prijetnji iz svih odnosa u vezi sa zapošljavanjem kao što je opisano u tačkama 290.132 do 290.136. Ukoliko postoji prijetnja koja nije na prihvatljivom nivou, primijenit će se zaštitne mjere da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri mjera zaštite koje bi mogle biti prikladne uključuju mjere navedene u tački 290.134.

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja

290.514 Ukoliko društvo za reviziju za klijenta revizije obavlja angažman koji podrazumijeva izdavanje izvještaja sa ograničenom primjenom i distribucijom i pruža uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja klijentu revizije, postupat će se u skladu s odredbama iz tačaka 290.154 do 290.228, podložno tačkama 290.504 to 290.507.

ODJELJAK 291 *
NEZAVISNOST—DRUGI ANGAŽMANI SA IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA
SADRŽAJ

	Tačka
Struktura odjeljka	291.1
Pristup nezavisnosti prema konceptualnom okviru	291.4
Angažmani s izražavanjem uvjerenja.....	291.12
Angažmani s izražavanjem uvjerenja bazirani na tvrdnji.....	291.17
Angažmani s izražavanjem interesa sa direktnim izvještavanjem.....	291.20
Izveštaji koji uključuju ograničenu primjenu i distribuciju.....	291.21
Višestruke odgovorne strane.....	291.28
Dokumentacija	291.29
Period angažmana	291.30
Kršenje odredbi ovog odjeljka.....	291.33
Primjena pristupa nezavisnosti prema konceptualnom okviru	291.100
Finansijski interesi	291.104
Zajmovi i garancije	291.112
Poslovni odnosi	291.118
Porodični i lični odnosi	291.120
Zapošljavanje kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenje.....	291.126
Nedavna usluga za klijenta za kojeg se izražava uvjerenje.....	291.130
Rad u svojstvu direktora ili funkcionera klijenta za kojeg se izražava uvjerenje	291.133
Dugotrajna povezanost višeg osoblja sa klijentom za kojeg se izražava uvjerenje	291.137
Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje	291.138
Odgovornosti uprave	291.141
Druga razmatranja	291.146
Naknade.....	291.149
Naknade—Relativna visina	291.149

* Izmjene ovog odjeljka proizašle iz promjena Kodeksa koje se odnose na određena pružanja usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentima za koje se izražava uvjerenje stupaju na snagu 15. aprila 2016. godine. Vidjeti stranu 162.

Naknade—dospjele a nenaplaćene	291.151
Uvjetovane naknade	291.152
Pokloni i reprezentacija	291.156
Stvarni ili mogući sudski spor	291.157

Struktura odjeljka

- 291.1 Ovaj odjeljak se bavi zahtjevima nezavisnosti za angažmane koji uključuju izražavanje uvjerenja, a koji nisu revizijski angažmani niti preglede. Zahtjevi nezavisnosti za revizijske angažmane i preglede su opisani u Odjeljku 290. Ukoliko je klijent za kojeg se izražava uvjerenje takođe klijent revizije ili pregleda, zahtjevi navedeni u Odjeljku 290 se takođe odnose na društva za reviziju, umrežene firme i članove tima za reviziju ili pregled. U određenim okolnostima u angažmanima s izražavanjem uvjerenja u kojima izvještaj sa izražavanjem uvjerenja uključuje ograničenije primjene i distribucije i ukoliko su ispunjeni određeni uslovi, zahtjevi nezavisnosti iz ovog odjeljka se mogu mijenjati u skladu s tačkama 291.21 do 291.27.
- 291.2 Angažmani koji uključuju izražavanje uvjerenja su osmišljeni tako da poboljšaju stepen povjerenja ciljnih korisnika u ishod evaluacije ili mjerenja predmeta u skladu s kriterijima. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (u daljem tekstu: Međunarodni okvir) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja i identificira angažmane na koje se primjenjuju Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (ISAEs). Za opis elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja, pogledati Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja.
- 291.3 Postupanje u skladu sa osnovnim principom objektivnosti zahtijeva postojanje nezavisnosti od klijenata za koje se izražavaju uvjerenja. U slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, u javnom je interesu i stoga se zahtijeva u ovom Kodeksu, da članovi tima i društva za reviziju za izražavanje uvjerenja budu nezavisni od klijenata za koje se izražavaju uvjerenja i da se procijene sve prijetnje za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su nastale usljed interesa i veza umrežene firme. Pored toga, ukoliko tim za izražavanje uvjerenja zna ili ima razloga da vjeruje da je odnos ili okolnost koji uključuje subjekt vezan za klijenta za kojeg se izražava uvjerenje relevantan za procjenu nezavisnosti društva za reviziju od klijenta, tim za izražavanje uvjerenja će uključiti taj vezani subjekt u procesu identifikacije i procjene prijetnji po nezavisnost i tokom primjene odgovarajućih zaštitnih mjera.

Pristup nezavisnosti prema konceptualnom okviru

- 291.4 Cilj ovog odjeljka je da pomogne društvima za reviziju i članovima timova za izražavanje uvjerenja u primjeni dolje opisanog pristupa prema konceptualnom okviru za postizanje i održavanje nezavisnosti.
- 291.5 Nezavisnost obuhvata:
- (a) Nezavisnost mišljenja
Stanje uma koje dozvoljava izražavanje zaključka bez ikakvih utjecaja koji ugrožavaju profesionalno rasuđivanje, time omogućujući pojedincu da djeluje sa integritetom i primjenjuje objektivnost i profesionalni skepticizam.

(b) Nezavisnost u nastupu

Izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i obaviještena treća strana vjerovatno zaključila, s obzirom na sve pojedine činjenice i okolnosti, da je doveden u pitanje integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva za reviziju ili nekog člana tima koji izražava uvjerenje.

291.6 Profesionalne računovođe će primjenjivati pristup prema konceptualnom okviru da:

- (a) identificiraju prijetnje za nezavisnost;
- (b) procijene značaj identificiranih prijetnji; i
- (c) kada je to potrebno, primijene mjere zaštite da bi uklonili prijetnje i sveli ih na prihvatljiv nivo.

U slučajevima kada profesionalni računovođa utvrdi da odgovarajuće zaštitne mjere nisu na raspolaganju ili se ne mogu primijeniti kako bi se prijetnje otklonile ili svele na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će ukloniti onu okolnost ili odnos koji stvara prijetnje ili će odbiti ili prekinuti angažman s izražavanjem uvjerenja.

Profesionalni računovođa će primijeniti profesionalno rasuđivanje u primjeni ovog konceptualnog okvira.

291.7 Veliki broj različitih okolnosti, ili spletova okolnosti, može biti značajan prilikom procjenjivanja prijetnji za nezavisnost. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja stvara prijetnje za nezavisnost i utvrditi odgovarajući postupak. Prema tome, ovaj Kodeks utvrđuje konceptualni okvir koji od društava za reviziju i članova timova za izražavanje uvjerenja zahtijeva da identificiraju, procjenjuju i rješavaju prijetnje za nezavisnost. Pristup prema konceptualnom okviru pomaže profesionalnim računovođama u javnoj praksi da djeluju u skladu sa etičkim zahtjevima ovog Kodeksa. On se prilagođava mnogim varijacijama u okolnostima koje stvaraju prijetnje za nezavisnost i mogu spriječiti da profesionalni računovođa zaključi da je situacija dozvoljena u slučajevima kada nije izričito zabranjena.

291.8 Tačke 291.100 i dalje opisuju na koji način će se primjenjivati pristup nezavisnosti prema konceptualnom okviru. Te tačke ne obrađuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje za nezavisnost.

291.9 Prilikom odlučivanja o tome hoće li se angažman prihvatiti ili ne, ili o tome može li neka osoba biti član tima koji izražava uvjerenje, društvo za reviziju će identificirati i procijeniti sve prijetnje za nezavisnost. Ukoliko prijetnje nisu na prihvatljivom nivou, a odluka se odnosi na to hoće li se prihvatiti angažman ili uključiti neka osoba u tima za izražavanje uvjerenje, društvo za reviziju će odrediti jesu li na raspolaganju mjere zaštite koje bi te prijetnje uklonile ili svele na prihvatljiv nivo.

U slučajevima kada se odlučuje o nastavku nekog angažmana, društvo za reviziju će odrediti jesu li postojeće zaštitne mjere i dalje efikasne u otklanjanju prijetnji ili njihovom svođenju na prihvatljiv nivo ili će se morati primijeniti druge mjere zaštite ili će se angažman morati prekinuti. U svim slučajevima kada društvo za reviziju dobije novu informaciju o prijetnji za nezavisnost tokom nekog angažmana, ono će procijeniti značaj prijetnje u skladu s pristupom prema konceptualnom okviru.

- 291.10 Kroz ovaj odjeljak se provlači pitanje značaja prijetnji za nezavisnost. Prilikom procjene značaja neke prijetnje, u obzir će se uzeti i kvalitativni i kvantitativni faktori.
- 291.11 U većini slučajeva, ovaj odjeljak ne propisuje određenu odgovornost pojedinaca unutar društva za reviziju za djelovanja vezana za nezavisnost jer odgovornost može varirati ovisno o veličini, strukturi i organizaciji društva. Međunarodni standardi kontrole kvaliteta od društva za reviziju zahtijevaju da utvrdi politike i postupke osmišljene da bi se osiguralo razumno uvjerenje da je nezavisnost održana kada je to potrebno prema relevantnim etičkim standardima.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja

- 291.12 Kao što je detaljnije objašnjeno u Okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi u angažmanima s izražavanjem uvjerenja iznosi zaključak osmišljen da poboljša stepen povjerenja ciljnih korisnika (koji nisu odgovorna strana) u ishod procjene ili mjerenja predmetnog pitanja primjenom kriterija.
- 291.13 Ishod procjene ili mjerenja predmetnog pitanja su informacije koje su rezultat primjene kriterija na predmet ispitivanja. Pojam „informacije o predmetu ispitivanja“ se koristi za ishod procjene ili mjerenja predmeta ispitivanja. Na primjer, Okvir navodi da je uvjerenje o efikasnosti interne kontrole (informacije o predmetu ispitivanja) rezultat primjene okvira za procjenu efikasnosti interne kontrole, kao što su COSO¹ ili CoCo² (kriteriji), na internu kontrolu, koja je proces (predmet ispitivanja).
- 291.14 Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti zasnovan na tvrdnjama ili direktnom izvještavanju. U svakom slučaju, uključuje tri odvojene strane: profesionalni računovođa u javnoj praksi, odgovorna strana i ciljni korisnici.
- 291.15 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja zasnovanom na tvrdnjama, procjena ili mjerenje predmeta ispitivanja vrši odgovorna strana, a informacije o

¹ “Interna kontrola – integrirani okviri” The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

² “Upute za procjenjivanje kontrola - CoCo principi” Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

predmetu ispitivanja su u obliku tvrdnje odgovorne strane koja je dostupna ciljnim korisnicima.

- 291.16 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja sa direktnim izvještavanjem, profesionalni računovođa u javnoj praksi direktno vrši procjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja, ili pribavlja predočenje od odgovorne strane koja je izvršila procjenu ili mjerenje čiji rezultati nisu dostupni ciljnim korisnicima. Informacije o predmetu ispitivanja se ciljnim korisnicima ustupaju u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja zasnovani na tvrdnjama

- 291.17 U angažmanima s izražavanjem uvjerenja zasnovanim na tvrdnjama, članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo za reviziju će biti nezavisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje (tj. od strane koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja i koja može biti odgovorna za predmet ispitivanja). Takvi zahtjevi nezavisnosti zabranjuju određene odnose između članova tima za izražavanje uvjerenja i (a) direktora ili funkcionera, i (b) osoba u klijentu na položaju koji im omogućuje da vrše značajan utjecaj nad informacijama o predmetu ispitivanja. Pored toga, utvrdit će se jesu li prijetnje za nezavisnost rezultat odnosa sa osobama u klijentu na položaju koji im omogućuje da vrše značajan utjecaj nad informacijama o predmetu ispitivanja. Procijenit će se značaj svih prijetnji za koje društvo ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa i odnosa umrežene firme.³
- 291.18 U većini angažmana s izražavanjem uvjerenja zasnovanim na tvrdnjama, odgovorna strana je odgovorna i za informacije o predmetu ispitivanja i za predmet ispitivanja. Međutim, u nekim angažmanima, odgovorna strana možda nije odgovorna za predmet ispitivanja. Na primjer, u slučajevima kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi angažiran da izvrši izražavanje uvjerenja u vezi sa izvještajem o održivosti prakse društva koji je pripremio neki konsultant za zaštitu okoliša za distribuciju ciljnim korisnicima, konsultant za zaštitu okoliša je odgovorna strana za informacije o predmetu ispitivanja, ali društvo je odgovorno za predmet ispitivanja (održivost praksi).
- 291.19 U angažmanima s izražavanjem uvjerenja zasnovanim na tvrdnjama u kojima je odgovorna strana odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja, ali ne i za sam predmet ispitivanja, članovi tima za izražavanje uvjerenja i društva za reviziju će biti nezavisni od strane koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja (klijenta za kojeg se izražava uvjerenje). Pored toga, izvršit će se procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, društva za reviziju, umrežene firme i strane odgovorne za predmet ispitivanja.

³ Vidjeti tačke 290.13 do 290.24 za smjernice o onome šta čini umreženu firmu.

Angažmani sa izražavanjem uvjerenja sa direktnim izvještavanjem

291.20 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo za reviziju će biti nezavisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje (tj. strane odgovorne za predmet ispitivanja). Također će se izvršiti procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa i odnosa umrežene firme.

Izvještaji s ograničenom primjenom i distribucijom

291.21 U određenim okolnostima u kojima izvještaj s izražavanjem uvjerenja uključuje ograničenu primjenu i distribuciju, i ukoliko su ispunjeni uslovi navedeni u ovoj i tački 291.22, zahtjevi ovog odjeljka se mogu izmijeniti. Izmjene zahtjeva navedenih u Odjeljku 291 su dozvoljene u slučajevima kada su ciljni korisnici izvještaja (a) upoznati sa svrhom, informacijama o predmetu ispitivanja i ograničenjima izvještaja i (b) izričito saglasni sa primjenom izmijenjenih zahtjeva nezavisnosti. Saznanja o svrsi, informacijama o predmetu ispitivanja i ograničenjima izvještaja ciljni korisnici mogu dobiti putem vlastitog učešća, direktnog ili indirektnog preko predstavnika koji ima ovlasti da djeluje u ime ciljnih korisnika, u utvrđivanju vrste i obima angažmana. Takvo učešće poboljšava sposobnost društva za reviziju da komunicira s ciljnim korisnicima o pitanjima nezavisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za procjenu prijetnji za nezavisnost i primjenjivih zaštitnih mjera neophodnih da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo, kao i za dobijanje njihove saglasnosti za izmijenjene zahtjeve nezavisnosti koji će se primijeniti.

291.22 Društvo za reviziju će komunicirati s ciljnim korisnicima (na primjer, putem pisma o preuzimanju angažmana) u vezi sa zahtjevima nezavisnosti koji će se primijeniti pri pružanju angažmana s izražavanjem uvjerenja. U slučajevima kada su ciljni korisnici grupa korisnika (na primjer, vjerovnici u sporazumu o sindiciranom kreditu) koju nije moguće posebno imenovati u vrijeme kada su utvrđeni uslovi angažmana, ti korisnici će naknadno biti upoznati sa zahtjevima nezavisnosti sa kojima se složio predstavnik (na primjer, predstavnik koji će pismo o preuzimanju angažmana društva za reviziju naknadno učiniti dostupnim svim korisnicima).

291.23 U slučajevima kada društvo za reviziju za istog klijenta također izdaje i izvještaj sa izražavanjem uvjerenja koji ne uključuje ograničenje primjene i distribucije, odredbe tačaka 291.25 do 291.27 ne mijenjaju zahtjev da se odredbe tačaka 291.1 do 291.157 primijene na taj angažman s izražavanjem uvjerenja. Ukoliko društvo za reviziju za istog klijenta također izdaje i revizijski izvještaj, bez obzira da li on uključuje ograničenu primjenu i distribuciju ili ne, odredbe Odjeljka 290 će se primijeniti na taj revizijski angažman.

291.24 Izmjene zahtjeva Odjeljka 291 koje su dozvoljene u gore navedenim okolnostima su opisane u tačkama 291.25 do 291.27. U svim drugim aspektima, zahtijeva se postupanje u skladu sa odredbama Odjeljka 291.

291.25 U slučajevima kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 291.21 i 291.22, relevantne odredbe navedene u tačkama 291.104 do 291.132 primjenjuju se na sve članove tima za izražavanje uvjerenja, i na članove njihovih najužih i bližih porodica. Pored toga, potrebno je utvrditi jesu li prijetnje za nezavisnost rezultat interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i sljedećih ostalih članova tima za izražavanje uvjerenja:

- (a) Onih koji pružaju konsultacije u vezi sa specifičnim tehničkim ili industrijskim pitanjima, transakcijama ili događajima; i
- (b) Onih koji vrše kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koji vrše pregled kontrole kvalitete angažmana.

Pozivanjem na odredbe tačaka 291.104 do 291.132, također će se izvršiti procjena svih prijetnji za koje angažirani tim ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i ostalih unutar društva za reviziju koji mogu direktno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući one koji preporučuju kompenzaciju, ili one koji vrše direktni nadzor, upravljački ili druge vrste nadzora nad partnerom u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi sa provođenjem angažmana s izražavanjem uvjerenja.

291.26 Čak i u slučajevima kada su ispunjeni uslovi navedeni u tačkama 291.21 do 291.22, ako je društvo za reviziju imalo materijalni finansijski interes, bio on direktan ili indirektan, od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastala prijetnja po osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nikakve mjere zaštite ne bi mogle tu prijetnju svesti na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju neće imati takav finansijski interes. Pored toga, društvo za reviziju će postupati u skladu sa dugim primjenjivim odredbama navedenim u ovom odjeljku koje su opisane u tačkama 291.112 do 291.157.

291.27 Također će se izvršiti procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa i odnosa umrežene firme.

Brojne odgovorne strane

291.28 U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, bili oni zasnovani na tvrdnjama ili sa direktnim izvještavanjem, moguće je da postoje brojne odgovorne strane. Prilikom utvrđivanja da li je neophodno da se odredbe ovog odjeljka primijene na svaku odgovornu stranu u takvom angažmanu, društvo za reviziju može uzeti u obzir to da li je neki interes ili odnos unutar društva za reviziju, ili člana angažiranog tima, sa nekom odgovornom stranom stvorio prijetnju za nezavisnost koja nije beznačajna ili bez posljedica u kontekstu informacija o predmetu ispitivanja. Pri tome će se u obzir uzeti faktori kao što su:

- Značaj informacija o predmetu ispitivanja (ili predmeta ispitivanja) za koje je odgovorna određena odgovorna strana; i
- Stepen javnog interesa povezanog s angažmanom.

Ukoliko društvo za reviziju utvrdi da je prijetnja za nezavisnost proistekla iz takvog interesa ili odnosa sa određenom odgovornom stranom nevažna i bez posljedica, možda neće biti neophodno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu odgovornu stranu.

Dokumentacija

291.29 Dokumentacija pruža dokaze za rasuđivanje profesionalnog računovođe prilikom formiranja zaključaka u vezi sa postupanjem u skladu sa zahtjevima nezavisnosti. Nepostojanje dokumentacije nije odlučujuće u razmatranju toga da li je društvo za reviziju razmotrilo određeno pitanje niti toga da li je ono nezavisno. Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke vezane za postupanje u skladu sa zahtjevima nezavisnosti, kao i sadržaj svake relevantne rasprave koja podržava te zaključke. U skladu s tim:

- kada se zahtijevaju zaštitne mjere da bi se neka prijetnja svela na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će dokumentirati sadržaj te prijetnje i zaštitne mjere koje su na rapolaganju ili primijenjene i svode prijetnju na prihvatljiv nivo; i
- ako je prijetnja zahtijevala značajnu analizu za utvrđivanje toga jesu li bile nepohodne zaštitne mjere a profesionalni računovođa je zaključio da nisu jer je prijetnja već bila na prihvatljivom nivou, profesionalni računovođa će dokumentirati sadržaj prijetnje i objašnjenje za svoj zaključak.

Period angažmana

291.30 Nezavisnost od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje se zahtijeva i tokom perioda angažmana i tokom perioda obuhvaćenog u informacijama o predmetu ispitivanja. Period angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne da vrši usluge izražavanja uvjerenja za taj angažman. Period angažmana završava kada se izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja. U slučajevima kada se angažman ponavlja, završava se kada bilo koja strana obavijesti drugu da je profesionalni odnos prekinut ili kada se izda finalni izvještaj s izražavanjem uvjerenja.

291.31 Kada subjekt postane klijent za kojeg se izražava uvjerenje tokom ili nakon perioda obuhvaćenog u informacijama o predmetu ispitivanja o kojima će društvo za reviziju izraziti zaključak, društvo će uvrđiti jesu li bilo kakve prijetnje za nezavisnost rezultat:

- (a) Finansijskih ili poslovnih odnosa sa klijentom za kojeg se izražava uvjerenje tokom ili nakon perioda obuhvaćenog u informacijama o predmetu ispitivanja, ali prije preuzimanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) Prethodnih pruženih usluga klijentu za kojeg se izražava uvjerenje.

291.32 Ako je klijentu za kojeg se izražava uvjerenje bila pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tokom ili nakon perioda koji obuhvataju informacije o predmetu ispitivanja, ali prije nego što je tim za izražavanje uvjerenja započeo pružanje usluga s izražavanjem uvjerenja a usluga ne bi bila dopuštena tokom perioda angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo za reviziju će procijeniti svaku prijetnju za nezavisnost koja je rezultat te usluge. Ukoliko neka prijetnja nije na prihvatljivom nivou, angažman s izražavanjem uvjerenja će biti prihvaćen samo ako su primijenjene zaštitne mjere za otklanjanje prijetnji ili njihovo svođenje na prihvatljiv nivo. Primjeri tih zaštitnih mjera uključuju:

- Neuključivanje osoblja koje je pružilo uslugu bez izražavanja uvjerenja u tim za izražavanje uvjerenja;
- Pregled obavljenog posla sa i bez izražavanja uvjerenja od strane profesionalnog računovođe na odgovarajući način; ili
- Angažiranje drugog društva za reviziju da ocijeni rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili ponovno pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja od strane drugog društva za reviziju u onoj mjeri u kojoj je to neophodno da bi mogla preuzeti odgovornost za tu uslugu.

Međutim, ukoliko usluga koja ne uključuje izražavanje uvjerenja nije dovršena i nepraktično bi bilo da se usluga dovrši ili prekine prije početka profesionalnih usluga vezanih za angažman s izražavanjem uvjerenja, društvo za reviziju će angažman s izražavanjem uvjerenja prihvatiti samo ako je uvjereno da:

- (a) će usluga koja ne uključuje izražavanje uvjerenja biti dovršena u kratkom vremenskom roku; ili
- (b) klijent već ima aranžman za prenos usluge na drugog pružaoca u kratkom vremenskom roku.

Tokom perioda usluge, primijenit će se mjere zaštite kada je neophodno. Pored toga, problem će se raspraviti sa osobama nadležnim za upravljanje.

Kršenje odredbi ovog odjeljka

- 291.33 Kada se utvrdi da je došlo do kršenja odredbi ovog odjeljka, društvo za reviziju će prekinuti, obustaviti ili ukloniti onaj interes ili odnos koji je uzrokovao kršenje, te će procijeniti značaj tog kršenja i njegov utjecaj na objektivnost društva za reviziju i njegovu sposobnost da izda izvještaj s izražavanjem uvjerenja. Društvo za reviziju će utvrditi može li se poduzeti radnja koja bi na zadovoljavajući način riješila posljedice kršenja. U donošenju ove odluke, društvo za reviziju će primijeniti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir to da li je vjerovatno da bi razumna i obaviještena treća strana, razmotrivši značaj kršenja, radnju koju je potrebno poduzeti i sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u tom trenutku, zaključila da bi objektivnost društva za reviziju bila ugrožena u tolikoj mjeri da društvo ne bi moglo izdati izvještaj s izražavanjem uvjerenja.
- 291.34 Ukoliko društvo za reviziju utvrdi da se ne može poduzeti nikakva radnja koja bi na zadovoljavajući način riješila posljedice kršenja, društvo će, što je prije moguće i na odgovarajući način, obavijestiti stranu koja je angažovala društvo za reviziju ili osobe koje su nadležne za upravljanje te poduzeti potrebne korake da prekine angažman s izražavanjem uvjerenja u skladu sa primjenjivim pravnim ili regulatornim zahtjevima koji su relevantni za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 291.35 Ukoliko društvo za reviziju utvrdi da se može poduzeti radnja koja će na zadovoljavajući način riješiti posljedice kršenja, društvo za reviziju će sa stranom koja je angažirala društvo za reviziju ili osobama nadležnim za upravljanje na odgovarajući način raspraviti kršenje i radnju koju je poduzelo ili predlaže da poduzme. Društvo će raspraviti kršenje i predloženu radnju blagovremeno, uzimajući u obzir okolnosti angažmana i kršenja.
- 291.36 Ukoliko se strana koja je angažirala društvo za reviziju ili osobe nadležne za upravljanje, kako je već primjenjivo, ne slažu da će ta radnja na zadovoljavajući način riješiti posljedice kršenja, društvo će poduzeti neophodne korake da prekine angažman s izražavanjem uvjerenja u skladu sa primjenjivim pravnim ili regulatornim zahtjevima relevantnim za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 291.37 Društvo za reviziju će dokumentirati kršenje, poduzete radnje, ključne donesene odluke i sva pitanja raspravljena sa stranom koja je angažirala društvo ili osobama nadležnim za upravljanje. Kada društvo nastavi angažman s izražavanjem uvjerenja, pitanja koja će se dokumentirati će također uključivati i zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi društva, objektivnost nije ugrožena, kao i objašnjenje zašto je poduzeta radnja na zadovoljavajući način riješila posljedice kršenja tako da društvo za reviziju može izdati izvještaj s izražavanjem uvjerenja.

Tačke 291.38 do 291.99 su namjerno izostavljene.

Primjena pristupa nezavisnosti prema konceptualnom okviru

- 291.100 Tačke 291.104 do 291.157 opisuju određene okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje za nezavisnost. Te tačke opisuju potencijalne prijetnje i vrste zaštitnih mjera koje mogu biti prikladne da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo i određuju određene situacije u kojima nikakve mjere zaštite ne bi mogle svesti tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Ove tačke ne opisuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnju za nezavisnost. Društvo za reviziju i članovi tima za izražavanje uvjerenja će procijeniti implikacije sličnih ali različitih okolnosti i odnosa i utvrditi mogu li se primijeniti zaštitne mjere, uključujući mjere zaštite navedene u tačkama 200.11 do 200.14, kada je potrebno, da bi se prijetnje za nezavisnost otklonile ili svele na prihvatljiv nivo.
- 291.101 Navedene tačke pokazuju na koji način se pristup prema konceptualnom okviru primjenjuje na angažmane s izražavanjem uvjerenja i treba ih čitati zajedno sa tačkom 291.28 koja objašnjava da, u većini angažmana s izražavanjem uvjerenja, postoji jedna odgovorna strana i ta odgovorna strana je klijent za kojeg se izražava uvjerenje. Međutim, u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja postoje dvije ili više odgovornih strana. U takvim okolnostima, obavit će se procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su rezultat interesa ili odnosa između nekog člana tima za izražavanje uvjerenja, društva za reviziju, umrežene firme i strane odgovorne za predmet ispitivanja. Kada je riječ o izvještajima s izražavanjem uvjerenja koji uključuju ograničenje primjene i distribucije, ove tačke treba čitati zajedno sa tačkama 291.21 do 291.27.
- 291.102 Tumačenje 2005–01 daje dalje smjernice za primjenu zahtjeva nezavisnosti sadržanih u ovom odjeljku na angažmane s izražavanjem uvjerenja.
- 291.103 Tačke 291.104 do 291.119 sadrže napomene o značajnosti finansijskog interesa, posudbe ili garancije, ili značajnosti poslovnog odnosa. Za svrhe utvrđivanja je li takav interes značajan za osobu, može se uzeti u obzir ukupna neto vrijednost te osobe i članova njene najuže obitelji.

Finansijski interesi

- 291.104 Postojanje finansijskog interesa u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnju po osnovu ličnog interesa. Postojanje i značaj svih stvorenih prijetnji zavisi od:
- uloge osobe koja ima finansijski interes,
 - toga da li je finansijski interes direktan ili indirektan, i
 - značaja finansijskog interesa.

291.105 Finansijski interes se može imati preko posrednika (na primjer, zajedničkog investicijskog fonda, nekretnina ili zaklade). Odluka o tome da li su takvi finansijski interesi direktni ili indirektni će zavisiti od toga ima li stvarni vlasnik kontrolu nad zajedničkim investicijskim fondom ili sposobnost da utječe na investicijske odluke tog fonda. Kada postoji kontrola nad zajedničkim investicijskim fondom ili sposobnost utjecanja na investicijske odluke, ovaj Kodeks definiše da je takav finansijski interes direktan finansijski interes. Nasuprot tome, kada stvarni vlasnik finansijskog interesa nema kontrolu nad zajedničkim investicijskim fondom niti sposobnost da utječe na njegove investicijske odluke, ovaj Kodeks definiše taj finansijski interes kao indirektni finansijski interes.

291.106 U slučajevima kada član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže porodice te osobe, ili društvo za reviziju ima direktan finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastala prijetnja po osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nijedna mjera zaštite ne bi mogla da je svede na prihvatljiv nivo. Prema tome, niko od navedenih neće imati direktan finansijski interes niti značajan indirektni finansijski interesu u klijentu: član tima za izražavanje uvjerenja; član uže porodice te osobe; ili društvo za reviziju.

291.107 Kada član tima za izražavanje uvjerenja ima člana uže porodice za kojeg tim za izražavanje uvjerenja zna da ima direktan finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastaje prijetnja po osnovu ličnog interesa. Značaj prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- priroda odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i tog člana uže porodice; i
- značaj finansijskog interesa za tog člana uže porodice.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- da se član uže porodice riješi, čim to bude izvodljivo, svakog finansijskog interesa ili dovoljnog dijela indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- da profesionalni računovođa izvrši pregled rada člana tima za reviziju; ili
- isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.

291.108 Ako član tima za izražavanje uvjerenja, član uže porodice te osobe ili društvo za reviziju ima direktni ili značajan indirektni finansijski interes u subjektu koji ima kontrolni udio u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, a klijent je za subjekta značajan, prijetnja nastala na osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. Prema tome, niko

od sljedećih osoba neće imati takav finansijski interes: član tima za izražavanje uvjerenja; član uže porodice te osobe; i društvo za reviziju.

291.109 Postojanje direktnog finansijskog interesa ili značajnog indirektnog finansijskog interesa u svojstvu povjerenika društva za reviziju ili člana tima za izražavanje uvjerenja, ili člana uže porodice te osobe u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje stvara prijetnju na osnovu ličnog interesa. Takav interes neće postojati osim u slučajevima kada:

- (a) ni povjerenik, ni član uže porodice povjerenika, ni društvo za reviziju nisu korisnici povjereničkog fonda;
- (b) interes koji povjerenički fond ima u klijenu za kojeg se izražava uvjerenje nije značajan za fond;
- (c) povjerenički fond nije u mogućnosti da vrši značajan uticaj na klijenta za kojeg se izražava uvjerenje; i
- (d) povjerenik, uži član porodice povjerenika ili društvo za reviziju ne mogu značajno utjecati ni na jednu odluku o investicijama koja uključuje finansijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje.

291.110 Članovi tima za izražavanje uvjerenja će utvrditi da li je prijetnja na osnovu ličnog interesa nastala usljed ikakvih kakvih poznatih finansijskih interesa u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje koje imaju druge osobe, uključujući:

- partnere i profesionalne zaposlenike društva za reviziju, osim gore navedenih, ili članove njihovih užih porodica; i
- osobe sa bliskim ličnim odnosom sa članom tima za izražavanje uvjerenja.

Da li ti interesi stvaraju prijetnju po osnovu ličnog interesa će zavisiti od faktora kao što su:

- organizacijska, poslovna i struktura izvještavanja društva za reviziju; i
- priroda odnosa između te osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- isključivanje iz tima za izražavanje uvjerenja onog člana koji ima lični odnos;
- isključivanje tog člana tima za izražavanje uvjerenja iz procesa donošenja značajnih odluka u vezi sa angažmanom sa izražavanjem uvjerenja; ili
- pregled rada tog člana tima za izražavanje uvjerenja od strane profesionalnog računovođe.

291.111 Ako društvo za reviziju, član tima za izražavanje uvjerenja ili član uže porodice te osobe dobije direktni finansijski interes ili značajan indirektni finansijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, na primjer, putem nasljeđivanja, poklona ili kao rezultat spajanja, i ako ovaj odjeljak ne dozvoljava posjedovanje takvog interesa, onda:

- (a) ako je interes dobilo društvo za reviziju, odmah će prestati raspolagati tim direktnim finansijskim interesom ili će prestati raspolagati dovoljnim dijelom indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više ne bude značajan, ili
- (b) ako je interes dobio član tima za izražavanje uvjerenja ili neki član uže porodice te osobe, osoba koja je dobila finansijski interes će odmah prestati raspolagati tim direktnim finansijskim interesom ili će prestati raspolagati dovoljnim dijelom indirektnog finansijskog interesa tako da preostali interes više ne bude značajan.

Zajmovi i garancije

291.112 Zajam ili garancija za zajam koju je klijent za kojeg se izražava uvjerenje (koji je banka ili slična institucija) dao članu tima za izražavanje uvjerenja ili članu uže porodice te osobe, ili društvu za reviziju može stvoriti prijetnju za nezavisnost. Ukoliko zajam ili garancija nisu u okvirima uobičajenih procedura, odredbi i uslova kreditiranja, nastat će prijetnja po osnovu ličnog interesa koja je toliko značajna da nikakve mjere zaštite ne bi mogle da je svedu na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, ni član tima za izražavanje uvjerenja, ni član uže porodice te osobe, niti društvo za reviziju neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.

291.113 Ako je zajam koji je društvu za reviziju dao klijent za kojeg se izražava uvjerenje (koji je banka ili slična institucija) u okviru uobičajenih procedura, odredbi i uslova takav da je značajan za klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili društvo koje je dobilo zajam, moguće je primijeniti zaštitne mjere koje će prijetnju na osnovu ličnog interesa svesti na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je da pregled posla obavi profesionalni računovođa iz umreženog društva za reviziju koje niti je uključeno u reviziju niti je dobilo zajam.

291.114 Zajam ili garancija za zajam koji je od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija dobio član tima za izražavanje interesa ili član uže porodice te osobe ne stvara prijetnju za nezavisnost ako je zajam ili garancija za zajam data u okvirima uobičajenih procedura, odredbi i uslova kreditiranja. Primjeri takvih kredita uključuju stambene hipotekarne kredite, kredite po tekućem računu, kredite za automobile i dozvoljeni minus na kreditnim karticama.

291.115 Ako društvo za reviziju, ili član tima za izražavanje uvjerenja, ili član uže porodice te osobe, prihvati zajam, ili ima garanciju za zajam od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji nije banka ili slična institucija, doći će do toliko značajne prijetnje na osnovu ličnog interesa da nema te zaštitne mjere koja bi tu prijetnju svela na

prihvatljiv nivo, osim ako se radi o zajmu ili garanciji za zajam koja nije materijalno značajna ni za društvo za reviziju, ni za člana tima za izražavanje uvjerenja i njegovog člana uže porodice, kao ni za klijenta.

291.116 Slično tome, ako društvo za reviziju, ili član tima za izražavanje uvjerenja, ili član uže porodice te osobe, da zajam ili garanciju klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastala prijetnja po osnovu ličnog interesa bi bila toliko značajna da nema te zaštitne mjere koja bi tu prijetnju svela na prihvatljiv nivo, osim ako se radi o zajmu ili garanciji za zajam koja nije materijalno značajna ni za društvo za reviziju, ni za člana tima za izražavanje uvjerenja i njegovog člana uže porodice, kao ni za klijenta.

291.117 Ako društvo za reviziju ili član tima za izražavanje uvjerenja, ili član uže porodice te osobe, ima depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, broker, ili neka slična institucija, to ne predstavlja prijetnju za nezavisnost ako se radi o depozitima ili računima koji se imaju po redovnim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

291.118 Bliski poslovni odnosi između društva za reviziju, ili člana tima za izražavanje uvjerenja, ili člana uže porodice te osobe, i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili njegovog menadžmenta nastaje iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog finansijskog interesa i može stvoriti prijetnju na osnovu ličnog interesa ili zastrašivanja. Primjeri takvih odnosa uključuju:

- postojanje finansijskog interesa u zajedničkom pothvatu sa klijentom ili vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom, rukovodiocem ili drugom osobom koja obavlja više menadžerske poslove za tog klijenta.
- dogovor da se kombinuju jedna ili više usluga ili proizvoda društva sa jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta i da se u paketu promoviraju na tržištu uz navođenje obje strane.
- dogovore o distribuciji ili marketingu po kojima društvo distribuira ili promovira proizvode ili usluge klijenta, ili klijent distribuira i promovira proizvode i usluge društva.

Osim u slučaju da se radi o finansijskom interesu koji je beznačajan i poslovnom odnosu koji je nebitan za društvo za reviziju i klijenta ili upravu klijenta, nastala prijetnja će biti tako značajna da nema te zaštitne mjere koja bi takvu prijetnju svela na prihvatljiv nivo. Stoga, osim u slučaju da je finansijski interes beznačajan a poslovni odnos nebitan, u taj poslovni odnos se neće ulaziti, ili će se on smanjiti na beznačajan nivo, ili prekinuti.

Kada je riječ o članu tima za izražavanje uvjerenja, osim ako je taj finansijski interes beznačajan a poslovni odnos nevažan tom članu, ta osoba će biti isključena iz tima za izražavanje uvjerenja.

Ako poslovni odnos postoji između člana uže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, značaj svih prijetnji će se procijeniti i primijenit će se zaštitne mjere kada je potrebno da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

291.119 Kupovina roba i usluga koju od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje obavi društvo za reviziju, član tima za izražavanje uvjerenja ili član uže porodice te osobe obično ne stvara prijetnju za nezavisnost ako je transakcija unutar uobičajenih okvira poslovanja i sa dovoljnog odstojanja. Međutim, te transakcije mogu biti takvog sadržaja ili tolikog obima da stvaraju prijetnju na osnovu ličnog interesa. Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- odustajanje ili smanjenje veličine transakcije; ili
- isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.

Porodični i lični odnosi

291.120 Porodični i lični odnosi između nekog člana tima za izražavanje uvjerenja i direktora ili rukovodećeg službenika ili određenih zaposlenika (zavisno od njihove uloge) klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje na osnovu ličnog interesa, zblizavanja ili zastrašivanja. Postojanje i značaj svih prijetnji će zavisiti od velikog broja faktora, uključujući odgovornosti te osobe u timu za izražavanje uvjerenja, ulogu člana porodice ili druge osobe u klijentu, te nivou bliskosti odnosa.

291.121 Kada je član najuže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja:

- (a) direktor ili klijent za kojeg se izražava uvjerenje, ili
- (b) zaposlenik na takvom položaju sa kojeg može vršiti značajan utjecaj na informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja,

ili je bio na takvom položaju tokom bilo kojeg perioda obuhvaćenog angažmanom ili informacija o predmetu ispitivanja, prijetnje za nezavisnost se mogu svesti na prihvatljiv nivo samo ako se ta osoba isključi iz tima za izražavanje uvjerenja. Bliskost odnosa je takva da nijedna zaštitna mjera ne bi mogla da je svede na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, nijedna osoba koja ima takav odnos neće biti uključena u tim za izražavanje uvjerenja.

291.122 Prijetnje po nezavisnost nastaju kada je član najuže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja zaposlen na položaju sa kojeg može vršiti značajan utjecaj na predmet ispitivanja angažmana. Značaj prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- položaj na kojem je zaposlen najuži član porodice; i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za izražavanje uvjerenja.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili

- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja na način da profesionalna osoba nema dodira s pitanjima koja su unutar odgovornosti člana njene najuže porodice.

291.123 Prijetnje za nezavisnost nastaju kada je član uže porodice člana tima za izražavanje uvjerenja:

- direktor ili funkcioner klijenta za kojeg se izražava uvjerenje; ili
- zaposlenik na takvom položaju na kojem može vršiti značajan utjecaj na informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Značaj prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- sadržaj odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i člana njegove uže porodice;
- položaj na kojem je zaposlen član njegove uže porodice; i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za izražavanje uvjerenja.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- isključivanje tog člana iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja na način da uloga koju profesionalno obavlja osoba nema dodira s pitanjima koja su unutar odgovornosti člana njene uže porodice.

291.124 Prijetnje za nezavisnost nastaju kada član tima za izražavanje uvjerenja ima blizak odnos sa osobom koja nije član njegove bliske ili uže porodice, ali je direktor ili funkcioner ili zaposlenik na takvom položaju sa kojeg može vršiti značajan utjecaj na informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Član tima za izražavanje uvjerenja koji ima takav odnos će se posavjetovati u skladu s politikama i procedurama društva za reviziju. Značaj tih prijetnji će ovisiti od faktora kao što su:

- sadržaj odnosa između te osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja;
- položaj na kojem je ta osoba zaposlena u klijentu; i
- uloga koju ta osoba profesionalno obavlja u timu za izražavanje uvjerenja.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- isključivanje te profesionalne osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili

- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja na način da profesionalna osoba nema dodira s pitanjima koja su unutar odgovornosti osobe sa kojom profesionalna osoba ima blizak odnos.

291.125 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, zblizavanja ili zastrašivanja mogu nastati usljed ličnog ili porodičnog odnosa između (a) partnera ili zaposlenika društva za reviziju koji nije član tima za izražavanje uvjerenja i (b) direktora ili funkcionera klijenta za kojeg se izražava interes ili zaposlenika na takvom položaju sa kojeg može vršiti značajan utjecaj na informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Postojanje i značaj svih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- prirodna odnosa između partnera ili zaposlenika društva za reviziju i direktora ili funkcionera klijenta;
- interakcija partnera ili zaposlenika društva za reviziju s timom za izražavanje uvjerenja;
- položaj partnera ili zaposlenika unutar društva za reviziju; i
- položaj osobe unutar klijenta.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika na način koji smanjuje bilo kakav potencijalni utjecaj nad angažmanom s izražavanjem uvjerenja; ili
- pregled relevantnog rada s izražavanjem uvjerenja od strane profesionalnog računovođe.

Zapošljavanje kod klijenata za koje se izražavaju uvjerenja

291.126 Prijetnje na osnovu zblizavanja ili zastrašivanja mogu nastati ako je direktor ili funkcioner klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, ili zaposlenik na položaju sa kojeg može vršiti značajan utjecaj nad informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, ranije bio član tima za izražavanje uvjerenja ili partner društva za reviziju.

291.127 Ako se bivši član tima za izražavanje uvjerenja ili partner društva za reviziju pridružio klijentu za kojeg se izražava uvjerenje na takvom položaju, postojanje i značaj svih prijetnji po osnovu zblizivosti ili zastrašivanja će zavisiti od faktora kao što su:

- položaj koji je osoba preuzela unutar klijenta;
- uključenost koju će osoba imati unutar tima za izražavanje uvjerenja;
- koliko je vremena proteklo od kada je ta osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja ili partner društva za reviziju; i
- bivši položaj osobe unutar tima za izražavanje uvjerenja ili društva za reviziju, bilo da je osoba bila odgovorna za održavanje redovnog kontakta sa

menadžmentom klijenta ili osobama nadležnim za upravljanje.

U svim slučajevima ta osoba neće nastaviti da učestvuje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva za reviziju.

Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- zaključivanje aranžmana tako da ta osoba nema pravo ni na kakvu naknadu ili platu od društva za reviziju, osim ako je to u skladu s fiksnim ranije utvrđenim aranžmanima;
- zaključivanje aranžmana tako da bilo koji iznos koji se duguje osobi nije značajan za društvo za reviziju;
- mijenjanje plana za aranžman s izražavanjem uvjerenja;
- dodjeljivanje takvih osoba timu za izražavanje uvjerenja koje imaju dovoljno iskustva u odnosu na osobu koja se pridružila klijentu; ili
- pregled rada bivšeg člana tima za izražavanje uvjerenja od strane profesionalnog računovođe.

291.128 Ako se bivši partner društva za reviziju ranije pridružio subjektu na takvom položaju i subjekt naknadno postane klijent društva za reviziju za kojeg se izražava uvjerenje, procijenit će se značaj svih prijetnji za nezavisnost i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

291.129 Prijetnja na osnovu ličnog interesa nastaje kada član tima za izražavanje uvjerenja učestvuje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja znajući da će se, ili da je moguće da će se taj član tima za izražavanje uvjerenja pridružiti klijentu u nekom trenutku u budućnosti. Politike i procedure društva za reviziju će zahtijevati od članova tima za izražavanje uvjerenja da obavijeste društvo za reviziju kada sa klijentom uđu u pregovore o zapošljavanju. Nakon dobijanja tog obavještenja izvršit će se procjena značaja prijetnje i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno kako bi se ta prijetnja otklonila ili svela na prihvatljiv nivo. Primjeri tih zaštitnih mjera uključuju:

- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- pregled svake važne prosudbe koju je ta osoba donijela dok je bila dio tima.

Nedavna usluga klijentu za kojeg se izražava uvjerenje

291.130 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, samoprovjere ili zbližavanja mogu nastati ako je član tima za izražavanje uvjerenja nedavno obavljao funkciju direktora, rukovodećeg službenika ili zaposlenika klijenta za kojeg se izražava uvjerenje. To bi bio slučaj kada, na primjer, neki član tima za izražavanje uvjerenja mora procijeniti elemente informacija o predmetu ispitivanja koji je taj član tima za izražavanje interesa pripremio dok je bio zaposlen u klijentu.

291.131 Ako je, tokom perioda obuhvaćenog u izvještaju s izražavanjem uvjerenja, neki član tima za izražavanje uvjerenja vršio funkciju direktora ili funkcionera unutar klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, ili je bio zaposlenik na takvom položaju na kojem je mogao vršiti značajan utjecaj na informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, nastala prijetnja bi bila toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, takve osobe neće biti dodijeljene timu za izražavanje uvjerenja.

291.132 Prijetnje na osnovu ličnog interesa, samoprovjere ili zbližavanja mogu nastati ako je, prije perioda obuhvaćenog izvještajem s izražavanjem uvjerenja, neki član tima za izražavanje uvjerenja vršio funkciju direktora ili funkcionera u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ili je bio zaposlen na takvom položaju sa kojeg je mogao vršiti značajan uticaj nad informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, takve prijetnje bi nastale ako bi se u tekućem periodu, kao dio tekućeg angažmana s izražavanjem uvjerenja, morala procijeniti odluka koju je ta osoba donijela ili rad koji je obavila u ranijem periodu dok je bila zaposlena u klijentu. Postojanje i značaj svih prijetnji će zavisiti od faktora kao što su:

- položaj koji je osoba imala u klijentu;
- period koji je protekao od kada je ta osoba napustila klijenta; i
- uloga koju profesionalno obavlja osoba u timu za izražavanje uvjerenja.

Značaj te prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je provođenje pregleda rada koji je ta osoba obavila kao dio tima za izražavanje uvjerenja.

Rad u svojstvu direktora ili funkcionera klijenta za kojeg se izražava uvjerenje

291.133 Ako partner ili zaposlenik društva za reviziju vrši funkciju direktora ili funkcionera klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, prijetnje na osnovu ličnog interesa i samoprocjene bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi tu prijetnju otklonila ili svela na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, nijedan partner ili zaposlenik neće vršiti funkciju direktora ili rukovodećeg službenika klijenta za kojeg se izražava uvjerenje.

291.134 Položaj sekretara kompanije u različitim jurisdikcijama ima različite implikacije. Njegove dužnosti se mogu kretati od administrativnih dužnosti, kao što je upravljanje kadrom i vođenje evidencije i i registara kompanije, do potpuno drugačijih dužnosti kao što je osiguravanje da kompanija posluje u skladu sa propisima ili pružanja savjeta po pitanjima korporativnog upravljanja. Generalno, smatra se da ovaj položaj podrazumijeva blisku povezanost za subjektom.

291.135 Ako partner ili zaposlenik društva za reviziju vrši funkciju sekretara u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, prijetnje nastale na osnovu samoprovjere i zagovaranja bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi te prijetnje svela na prihvatljiv nivo. Bez obzira na tačku 290.144, kad je po lokalnom zakonu, pravilima struke ili praksom takva praksa izričito dozvoljena, i pod uvjetom da menadžment donosi sve relevantne odluke, dužnosti i aktivnosti te osobe će se ograničiti na zadatke rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika i podnošenje zakonom propisanih poreznih prijava i izvještaja. U takvim okolnostima, značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo

291.136 Obavljanje rutinskih administrativnih usluga u cilju podrške funkciji sekretara kompanije ili pružanje savjeta vezanih za sekretarska administrativna pitanja generalno ne predstavlja prijetnju za nezavisnost, sve dok menadžment klijenta donosi sve relevantne odluke.

Dugotrajna povezanost višeg osoblja sa klijentom za kojeg se izražava uvjerenje

291.137 Prijetnje po osnovu zbližavanja i ličnog interesa nastaju kada se isti viši kadari koristi u angažmanu s izražavanjem uvjerenja tokom dužeg vremenskog perioda. Značaj tih prijetnji će zavistiti od faktora kao što su:

- koliko dugo je osoba član tima za izražavanje uvjerenja;
- uloga osobe u timu za izražavanje uvjerenja;
- struktura društva za reviziju;
- vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- je li se mijenjao tim menadžera; i
- je li se mijenjao sadržaj ili složenost informacija o predmetu ispitivanja.

Značaj svake prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- rotiranje iskusnijeg osoblja u timu za izražavanje uvjerenja;
- pregled rada iskusnijeg osoblja od strane profesionalnog računovođe koji nije dio tima za izražavanje uvjerenja; ili
- redovni nezavisni interni ili eksterni pregledi kvaliteta angažmana.

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražavaju uvjerenja

- 291.138 Društva za reviziju uobičajeno svojim klijentima za koje izražavaju uvjerenja pružaju širok raspon usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja, u skladu sa svojim vještinama i stručnošću. Međutim, pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja može stvoriti prijetnje za nezavisnost društva za reviziju ili članova tima za izražavanje uvjerenja. Nastale prijetnje su najčešće prijetnje po osnovu samoprovjere, ličnog interesa i zagovaranja.
- 291.139 Kada u ovom odjeljku nije uključeno uputstvo za određenu uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, primijenit će se konceptualni okvir pri procjeni tih konkretnih okolnosti.
- 291.140 Prije nego što društvo za reviziju prihvati angažman u kojem će pružiti uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, utvrdit će se da li bi takva usluga stvorila prijetnju za nezavisnost. Prilikom procjene značaja svih prijetnji koje su rezultat usluge koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, uzet će se u obzir sve prijetnje za koje tim za izražavanje uvjerenja ima razloga da vjeruje da su rezultat pružanja drugih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ako se nastala prijetnja primjenom zaštitnih mjera ne može svesti na prihvatljiv nivo, usluga koja ne uključuje izražavanje uvjerenja se neće pružiti.

Odgovornosti menadžmenta

- 291.141 Prilikom rukovođenja subjektom, menadžment subjekta provodi mnoge aktivnosti u najboljem interesu zainteresiranih strana subjekta. Nije moguće utvrditi svaku aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta podrazumijevaju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje značajnih odluka vezanih za stjecanje, raspoređivanje i kontrolu ljudskih, finansijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 291.142 Spada li neka aktivnost u domen odgovornosti menadžmenta zavisi od okolnosti i zahtijeva rasuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje se obično smatra da spadaju u domen odgovornosti menadžmenta uključuju:
- utvrđivanje politika i strateških pravaca;
 - usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika subjekta;
 - odobravanje transakcija;
 - odlučivanje o tome koje će se preporuke društva za reviziju ili drugih trećih strana provesti; i
 - preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola.
- 291.143 Aktivnosti koje su rutinske i administrativne, ili uključuju nevažna pitanja, uglavnom se ne smatraju odgovornošću menadžmenta. Na primjer, izvođenje nevažne transakcije koju je odobrio menadžment ili praćenje

datuma zakonski propisane obaveze podnošenja obračuna i savjetovanje klijenta za kojeg se izražava uvjerenje u vezi s tim datumima se ne smatra odgovornošću menadžmenta. Pored toga, pružanje savjeta i davanje preporuka da bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

- 291.144 Preuzimanje odgovornosti menadžmenta kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje za nezavisnost. Ako bi društvo za reviziju preuzela odgovornost menadžmenta kao dio usluge sa izražavanjem uvjerenja, nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi te prijetnje svela na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, u pružanju usluga klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, društvo neće preuzeti odgovornost menadžmenta kao dio bilo koje druge usluge pružene klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, i osigurat će da ta odgovornost nije u vezi s predmetom ispitivanja i informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji društvo pruža.
- 291.145 Kako bi se izbjegao rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta u vezi sa predmetom ispitivanja ili informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo za reviziju će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za donošenje značajnih prosudbi i odluka koje su stvarna odgovornost menadžmenta, procjenu rezultata usluge i prihvatanje odgovornosti za radnje koje će biti poduzete temeljem rezultata usluge. Na ovaj način se smanjuje rizik da društvo za reviziju nesvjesno donese neku značajnu procjenu ili odluku u ime menadžmenta. Taj rizik se dodatno smanjuje kada društvo za reviziju klijentu dâ priliku da donosi procjene i odluke na osnovu objektivne i transparentne analize i prezentacije problema

Druga razmatranja

- 291.146 Prijetnje za nezavisnost mogu nastati kada društvo za reviziju pruža uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja vezanu za informacije o predmetu ispitivanja angažana s izražavanjem uvjerenja. U tim slučajevima će se izvršiti procjena značaja povezanosti društva za reviziju sa informacijama o predmetu ispitivanja i odredit će se mogu li se prijetnje po osnovu samoprovjere koje nisu na prihvatljivom nivou svesti na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera.
- 291.147 Prijetnja po osnovu samoprovjere može nastati ako je društvo za reviziju uključeno u pripremu informacija o predmetu ispitivanja koje kasnije postaju informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, prijetnja po osnovu samoprovjere će nastati ako je društvo za reviziju razvilo i pripremio prognostičke finansijske informacije, a potom izrazilo uvjerenje o tim informacijama. Prema tome, društvo za reviziju će procijeniti značaj svih prijetnji po osnovu samoprovjere nastalih pružanjem takvih usluga i primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno kako bi prijetnju otklonilo ili svelo na prihvatljiv nivo.

291.148 Kada društvo za reviziju obavlja vrednovanje koje ulazi u informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo za reviziju će procijeniti značaj svih prijetnji po osnovu samoprovjere i primijeniti primijeniti zaštitne mjere kada je neophodno kako bi prijetnju otklonilo ili svelo na prihvatljiv nivo.

Naknade

Naknade—Relativna visina

291.149 Kada ukupne naknade od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje predstavljaju veliki dio ukupnih naknada društva za reviziju koje izražava zaključak, zavisnost od tog klijenta i zabrinutost za gubljenje tog klijenta stvara prijetnju na osnovu ličnog interesa ili zastrašivanja. Značaj prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- struktura poslovanja društva za reviziju;
- je li društvo za reviziju dobro etablirovano ili novo; i
- kvalitativni i/ili kvantitativni značaj klijenta za društvo za reviziju.

Značaj prijetnji će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se prijetnje otklone ili svelu na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- smanjivanje zavisnosti od klijenta;
- eksterni pregledi kontrole kvaliteta; ili
- konsultiranje treće strane, kao što je profesionalno regulatorno tijelo ili profesionalni računovođa, o ključnim prosudbama za izražavanje uvjerenja.

291.150 Prijetnja na osnovu ličnog interesa ili zastrašivanja također nastaje kada naknade ostvarene od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje predstavljaju velik dio prihoda od klijenta pojedinog partnera. Značaj prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svelu na prihvatljiv nivo. Primjer takve zaštitne mjere je da procjenu rada prema potrebi obavi drugi profesionalni računovođa koji nije dio tima za izražavanje uvjerenja, ili da savjet.

Naknade—Dospjele, a nenaplaćene

291.151 Prijetnja na osnovu ličnog interesa može nastati ako naknade dospjele od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ostanu nenaplaćene tokom dugog perioda, posebno ako značajan, ili nijedan, dio nije naplaćen prije izdavanja izvještaja s izražavanjem uvjerenja z naredni period. Obično se od društva za reviziju očekuje da traži isplatu takvih naknada prije izdavanja takvog izvještaja. Ako naknade ostanu nenaplaćene nakon izdavanja izvještaja, postojanje i značaj svih prijetnji će se procijeniti i i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svelu na prihvatljiv nivo. Primjer takve mjere zaštite je angažovanje drugog

profesionalnog računovođe koji nije učestvovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja da savjetuje ili pregleda obavljene posao. Društvo za reviziju će utvrditi mogu li se nenaplaćene naknade smatrati ekvivalentnim posudbi klijentu i je li primjereno, s obzirom na značaj nenaplaćenih naknada, da društvo za reviziju bude ponovo imenovano ili nastavi angažman s izražavanjem uvjerenja.

Uvjetovane naknade

291.152 Uvjetovane naknade su naknade zaračunate prema unaprijed utvrđenoj osnovici vezanoj za ishod transakcije ili rezultat usluga koje je pružilo društvo za reviziju. Za svrhe ovog odjeljka, ne smatra se da su naknade uvjetovane ako ih je utvrdio sud ili drugo javno tijelo.

291.153 Uvjetovana naknada koju društvo za reviziju zaračunava direktno ili indirektno, na primjer preko posrednika, u vezi sa angažmanom s izražavanjem uvjerenja stvara prijetnju po osnovu ličnog interesa koja je toliko značajna da nema takve zaštitne mjere koja bi mogla da je svede na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju neće ulaziti u takve aranžmane za određivanje naknade.

291.154 Uvjetovana naknada koju društvo za reviziju zaračunava direktno ili indirektno, na primjer preko posrednika, u vezi s uslugom bez izražavanja uvjerenja pruženom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje također može stvoriti prijetnju na osnovu ličnog interesa. Ako je ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, te stoga i iznos naknade, ovisan o budućoj ili sadašnjoj prosudbi povezanoj s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, nema takve zaštitne mjere koja bi mogla da svede tu prijetnju na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, takvi aranžmani neće se prihvatiti.

291.155 Za ostale aranžmane s uvjetovanom naknadom, koju društvo za reviziju zaračunava nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje za uslugu bez izražavanja uvjerenja, postojanje i važnost svake prijetnje će zavisiti od faktora kao što su:

- raspon mogućih visina naknade;
- određuje li odgovarajuće ovlašteno tijelo ishod pitanja na kojem će se zasnovati određivanje uvjetovne naknade;
- vrsta usluge; i
- utjecaj događaja ili transakcije na informacije iz predmeta ispitivanja.

Značaj svake prijetnje za nezavisnost će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti kako bi se prijetnja otklonila ili svela na prihvatljiv nivo. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- pregled relevantnog rada sa izražavanjem uvjerenja od strane profesionalnog računovođe ili drugo savjetovanje sa njim po potrebi; ili

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja da pruže uslugu bez izražavanja uvjerenja.

Pokloni i reprezentacija

291.156 Prihvatanje poklona ili reprezentacije od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje na osnovu ličnog interesa i zblizavanja. Ako društvo za reviziju ili član tima za izražavanje uvjerenja prihvati poklone ili reprezentaciju, osim ako je iznos nevažan i bez posljedica, nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nema takve zaštitne mjere koja bi mogla da ih svede na prihvatljiv nivo. U skladu s tim, društvo za reviziju ili član tima za izražavanje uvjerenja neće prihvatiti takve poklone ni reprezentaciju.

Stvarni ili izgledni sudski spor

291.157 Kada se vodi sudski spor, ili je on izgledan, između društva za reviziju ili člana tima za izražavanje uvjerenja i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastaju prijetnje na osnovu ličnog interesa i zastrašivanja. Odnos između menadžmenta klijenta i članova tima za izražavanje uvjerenja mora biti okarakteriziran potpunom iskrenošću i punim otkrivanjem svih aspekata poslovnog djelovanja klijenta. Kada su društvo za reviziju i menadžment klijenta na suprotnim stranama u stvarnom ili izglednom sudskom sporu koji utiče na spremnost menadžmenta da bude u potpunosti otvoren, nastaju prijetnje na osnovu ličnog interesa i zastrašivanja. Značaj tih prijetnji će ovisiti od faktora kao što su:

- značaj sudskog spora; i
- je li sudski spor vezan za raniji angažman s izražavanjem uvjerenja.

Značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti i, po potrebi, zaštitne mjere primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- ako sudski spor uključuje člana tima za izražavanje uvjerenja, isključivanje tog člana iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- pregled obavljenog posla od strane profesionalnog računovođe.

Ako te zaštitne mjere prijetnju ne svedu na prihvatljiv nivo, jedina primjerena radnja je povlačenje iz, ili odbijanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Tumačenje 2005–01 (Revidirano jula 2009. kako bi se uskladilo sa promjenama proizašlim iz projekta Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) za poboljšanje jasnoće Kodeksa)

Primjena Odjeljka 291 na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije finansijskih izvještaja

Ovo tumačenje daje smjernice za primjenu zahtjeva nezavisnosti sadržanih u Odjeljku 291 na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije finansijskih izvještaja.

Ovo tumačenje se fokusira na pitanja primjene koja su specifična za one angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije finansijskih izvještaja. U Odjeljku 291 su navedena i druga pitanja relevantna u razmatranju zahtjeva nezavisnosti za sve angažmane s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, tačka 291.3 navodi da će se izvršiti procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su nastale usljed interesa i odnosa umrežene firme. On također navodi da, kada tim za izražavanje uvjerenja ima razloga da vjeruje da je vezani subjekt takvog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje relevantan za procjenu nezavisnosti društva za reviziju od klijenta, tim za izražavanje uvjerenja će uključiti vezanog subjekta u proces procjene prijetnji za nezavisnost primjene mjera zaštite kada je to potrebno. Ova pitanja nisu posebno razmatrana u ovom tumačenju.

Kao što je objašnjeno u Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji je izdao Međunarodni odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja, u angažmanu s izražavanjem uvjerenja profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak osmišljen tako da poboljša nivo povjerenja ciljnih korisnika koji nisu odgovorna strana u ishod procjene ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja zasnovani na tvrdnjama

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja zasnovanom na tvrdnjama, procjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja vrši odgovorna strana, a informacije iz predmeta ispitivanja su u obliku tvrdnje odgovorne strane koja je dostupna ciljnim korisnicima.

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja zasnovanom na tvrdnjama se zahtijeva nezavisnost od odgovorne strane, koja je odgovorna za informacije iz predmeta ispitivanja i može biti odgovorna za predmet ispitivanja.

U onim angažmanima s izražavanjem uvjerenja zasnovanim na tvrdnjama u kojima je odgovorna strana odgovorna za informacije iz predmeta ispitivanja ali ne i za predmet ispitivanja, od odgovorne strane se zahtijeva nezavisnost. Pored toga, izvršit će se procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razloga da vjeruje da su nastale zbog interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, društva za reviziju, umrežene firme i strane odgovorne za predmet ispitivanja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem, profesionalni računovođa u javnoj praksi direktno vrši procjenu ili mjerenje predmeta ispitivanja, ili dobija predočenje od odgovorne strane koja je izvršila procjenu ili mjerenje koji nisu dostupni ciljnim korisnicima. Informacije iz predmeta ispitivanja se ciljnim korisnicima čine dostupnim u izvještaju s izražavanjem uvjerenja.

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem zahtijeva se nezavisnost odgovorne strane koja je odgovorna za predmet ispitivanja.

Brojne odgovorne strane

I u angažmanima s izražavanjem uvjerenja zasnovanim na tvrdnjama i u angažmanima s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem mogu postojati brojne odgovorne strane. Na primjer, od javnog računovođe u javnoj praksi se može tražiti da izrazi uvjerenje o statističkom broju mjesečne naklade novina u nezavisnom vlasništvu. Zadatak može biti angažman s izražavanjem uvjerenja zasnovan na tvrdnji u kojem svake novine mjere svoju mjesečnu nakladu i statistički brojevi se iznose u tvrdnji koja je dostupna ciljnim korisnicima. Sa druge strane, zadatak može biti angažman s izražavanjem uvjerenja s direktnim izvještavanjem, u kojem ne postoji tvrdnja i može, ali ne mora, postojati pisana izjava od novina.

U takvim angažmanima, pri utvrđivanju je li neophodno da se primijene odredbe Odjeljka 291 na svaku odgovornu stranu, društvo za reviziju može uzeti u obzir to može li neki interes ili odnos između društva za reviziju, člana tima za izražavanje uvjerenja i određene odgovorne strane stvoriti prijetnju koja nije nevažna i bez posljedica u kontekstu informacija iz predmeta ispitivanja. Pri tome će se uzeti u obzir:

- (a) značaj informacija o predmetu ispitivanja (ili predmeta ispitivanja) za koji je određena odgovorna strana odgovorna; i
- (b) nivo javnog interesa povezanog s angažmanom.

Ako društvo za reviziju utvrdi da je prijetnja za nezavisnost nastala usljed takvog odnosa sa određenom odgovornom stranom nevažna i bez posljedica, možda neće biti neophodno da se primijene sve odredbe ovog odjeljka na tu odgovornu stranku.

Primjer

Sljedeći primjer je osmišljen tako da prikaže primjenu Odjeljka 291. Pretpostavlja se da klijent nije ujedno i klijent revizije finansijskih izvještaja društva za reviziju, ili umrežene firme.

Društvo za reviziju je angažirano da izrazi uvjerenje o ukupnim dokazanim rezervama nafte 10 nezavisnih kompanija. Svaka kompanija je provela geografska i inženjerska ispitivanja kako bi utvrdila svoje rezerve (predmet ispitivanja). Postoje utvrđeni kriteriji za određivanje toga u kojim slučajevima se rezerva može smatrati dokazanom i za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi utvrdio da su

odgovarajući kriteriji za angažman. Dokazane rezerve za svaku kompaniju sa stanjem na dan 31. decembar 20X0. godine su bile kako slijedi:

	Dokazane rezerve nafte u hiljadama barela
Kompanija 1	5.200
Kompanija 2	725
Kompanija 3	3.260
Kompanija 4	15.000
Kompanija 5	6.700
Kompanija 6	39.126
Kompanija 7	345
Kompanija 8	175
Kompanija 9	24.135
Kompanija 10	9.635
Ukupno	104.301

Angažmani mogu biti strukturirani na različite načine:

Angažmani s izražavanjem uvjerenja zasnovani na tvrdnjama

- A1 Svaka kompanija mjeri svoje rezerve i daje tvrdnju društvu za reviziju i ciljnim korisnicima.
- A2 Subjekt različit od kompanija mjeri rezerve i daje tvrdnju društvu za reviziju i ciljnim korisnicima.

Angažmani s direktnim izvještavanjem

- D1 Svaka kompanija društvu za reviziju daje izjavu da svoje rezerve mjeri primjenom utvrđenih kriterija za mjerenje dokazanih rezervi. Izjava nije dostupna ciljnim korisnicima.
- D2 Društvo za reviziju direktno mjeri rezerve nekih kompanija.

Primjena pristupa

- A1 Svaka kompanija mjeri svoje rezerve i daje tvrdnju društvu za reviziju i ciljnim korisnicima.

U ovom angažmanu postoji nekoliko odgovornih strana (kompanije 1–10). Tokom odlučivanja o tome je li neophodno primijeniti odredbe o nezavisnosti na sve

kompanije, društvo za reviziju može uzeti u obzir da li bi interes ili odnos sa određenom kompanijom stvorio prijetnju za nezavisnost koja nije na prihvatljivom nivou. Pri tome će se u obzir uzeti faktori kao što su:

- značaj dokazanih rezervi kompanije u odnosu na ukupne rezerve o kojima će se izvještavati; i
- nivo javnog interesa povezanog s angažmanom (tačka 291.28).

Na primjer, kompanija 8 raspolaže sa 0,17% ukupnih rezervi, prema tome, poslovni odnos sa ili interes u kompaniji 8 bi stvorio manju prijetnju od sličnog odnosa sa kompanijom 6, koja raspolaže sa približno 37,5% rezervi.

Nakon određivanja na koje kompanije će se primjenjivati zahtjevi nezavisnosti, od tima za izražavanje uvjerenja i društva za reviziju se zahtijeva da budu nezavisni od tih odgovornih strana za koje se smatra da su klijent za kojeg se izražava uvjerenje (tačka 291.28).

A2 Subjekt različit od kompanija mjeri rezerve i daje tvrdnju društvu za reviziju i ciljnim korisnicima.

Društvo za reviziju će biti nezavisno od subjekta koji mjeri rezerve i daje tvrdnju društvu i ciljnim korisnicima (tačka 291.19). Taj subjekt nije odgovoran za predmet ispitivanja i, prema tome, izvršit će se procjena svih prijetnji za koje društvo za reviziju ima razlog da vjeruje da su nastale usljed interesa/odnosa sa stranom odgovornom za predmet ispitivanja (tačka 291.19). Nekoliko je strana odgovorno za predmet ispitivanja u ovom angažmanu (kompanije 1–10). Kao što je opisano u primjeru A1 iznad, društvo za reviziju može uzeti u obzir da li bi interes ili odnos sa određenom kompanijom mogao stvoriti prijetnju za nezavisnost koja nije na prihvatljivom nivou.

D1 Svaka kompanija društvu za reviziju daje izjavu da svoje rezerve mjeri primjenom utvrđenih kriterija za mjerenje dokazanih rezervi. Izjava nije dostupna ciljnim korisnicima.

U ovom angažmanu postoji nekoliko odgovornih strana (kompanije 1–10). U odlučivanju je li neophodno primijeniti odredbe o nezavisnosti na sve kompanije, društvo za reviziju može uzeti u obzir može li interes u ili odnos sa određenom kompanijom stvoriti prijetnju za nezavisnost koja nije na prihvatljivom nivou. Pri tome će se uzeti u obzir faktori kao što su:

- značaj dokazanih rezervi kompanije u odnosu na ukupne rezerve o kojima će se izvještavati; i
- nivo javnog interesa povezanog sa angažmanom (tačka 291.28).

Na primjer, kompanija 8 raspolaže sa 0,17% rezervi, prema tome, poslovni odnos sa ili interes u kompaniji 8 bi stvorio manju prijetnju nego sličan odnos sa

kompanijom 6 koja raspolaže s približno 37,5% rezervi.

Nakon što utvrdi na koje kompanije će se primijeniti zahtjevi nezavisnosti, tim za izražavanje uvjerenja i društvo za reviziju će biti nezavisni od onih odgovornih strana za koje se smatra da su klijent za kojeg se izražava uvjerenje (tačka 291.28).

D2 Društvo za reviziju direktno mjeri rezerve nekih kompanija.

Primjena je ista kao u primjeru D1.

DIO C—PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE U PRIVREDI

Stranica

Odjeljak 300 Uvod	138
Odjeljak 310 Sukobi interesa	142
Odjeljak 320 Priprema i izvještavanje informacija	145
Odjeljak 330 Djelovanje s dovoljno stručnosti.....	147
Odjeljak 340 Finansijski interesi, kompenzacije i podsticaji povezani sa finansijskim izvještavanjem i donošenjem odluka.....	148
Odjeljak 350 Podsticaji	150

ODJELJAK 300

Uvod

- 300.1 Ovaj dio Kodeksa opisuje na koji način se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalne računovođe u privredi. Ovaj Dio ne opisuje sve okolnosti i odnose sa kojima se može susresti profesionalni računovođa u privredi, a koji mogu stvoriti ili stvaraju prijetnje za djelovanje u skladu s osnovnim principima. Prema tome, profesionalni računovođa u privredi se podstiče da bude na oprezu kada je riječ o tim okolnostima i odnosima.
- 300.2 Investitori, vjerovnici, poslodavci i drugi sektori poslovne zajednice, kao i vlade i javnost u cjelini se mogu oslanjati na rad profesionalnih računovođa u privredi. Profesionalne računovođe u privredi mogu biti samostalno ili solidarno odgovorni za pripremu i izvještavanje finansijskih i drugih vrsta informacija, na koje se mogu osloniti i poslodavna organizacija i treće strane. Također mogu biti odgovorni za pružanje djelotvornog finansijskog menadžmenta i stručno savjetovanje u vezi sa različitim pitanjima vezanim za poslovanje.
- 300.3 Profesionalni računovođa u privredi može biti zaposlenik u stalnom radnom odnosu, partner, direktor (izvršni ili neizvršni), vlasnik, menadžer, volonter ili drugo, koji radi za jednu ili više poslodavnih organizacija. Pravni oblik odnosa sa poslodavnom organizacijom, ako postoji, nema utjecaja na etičke odgovornosti koje snosi profesionalni računovođa u privredi.
- 300.4 Profesionalni računovođa u privredi ima odgovornost da pomaže u ostvarivanju legitimnih ciljeva svoje poslodavne organizacije. Cilj ovog Kodeksa nije da spriječi profesionalnog računovođu u privredi da ispravno izvrši svoju odgovornost, nego da se bavi okolnostima u kojima može biti ugroženo djelovanje u skladu sa osnovnim principima.
- 300.5 Profesionalni računovođa u privredi može imati viši položaj unutar neke organizacije. Što je viši položaj, veća će biti njegova sposobnost da utječe na događaje, prakse i stavove. Prema tome, od profesionalnog računovođe u privredi se očekuje da podstiče kulturu zasnovanu na etici u poslodavnoj organizaciji koja ističe važnost koju viši menadžment pridaje etičkom ponašanju.
- 300.6 Profesionalni računovođa u privredi se neće svjesno angažirati u poslovanju, položaju ili aktivnosti koji narušavaju, ili mogu narušiti, integritet, objektivnost ili dobru reputaciju profesije i koji stoga ne bi bili u skladu sa osnovnim principima.

300.7 Postupanje u skladu s osnovnim principima potencijalno može biti ugroženo velikim rasponom okolnosti i odnosa. Prijetnje se ubrajaju u jednu ili više sljedećih kategorija:

- (a) lični interes;
- (b) samoprovjera;
- (c) zagovaranje;
- (c) zbližavanje; i
- (d) zastrašivanje.

Ove prijetnje su detaljnije objašnjene u Dijelu A vog Kodeksa.

300.8 Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnju na osnovu ličnog interesa profesionalnom računovođi u poslovanju uključuju:

- posjedovanje finansijskog interesa u, ili dobijanje zajma ili garancije od poslodavne organizacije;
- učešće u aranžmanima poticajne kompenzacije koje nudi poslodavna organizacija;
- neprimjerena lična upotreba korporativne imovine;
- zabrinutost za sigurnost radnog odnosa; ili
- komercijalni pritisak koji dolazi izvan poslodavne organizacije.

300.9 Primjer okolnosti koja stvara prijetnju na osnovu ličnog interesa profesionalnom računovođi u privredi je utvrđivanje primjerenog računovodstvenog tretmana za poslovno spajanje nakon što je obavljena studija izvodljivosti koja podržava odluku o stjecanju.

300.10 Kada profesionalne računovođe u privredi svojim poslodavnim organizacijama pomažu u postizanju legitimnih bližih i daljih ciljeva, oni mogu poboljšati položaj te organizacije, ukoliko date izjave nisu bile lažne niti dovodile u zabludu. Takve radnje obično ne stvaraju prijetnju na osnovu zagovaranja.

300.11 Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnje na osnovu zbližavanja profesionalnom računovođi u poslovanju uključuju:

- snošenje odgovornosti za finansijsko izvještavanje poslodavne organizacije kada član njegove bliske ili najuže obitelji zaposlen kod subjekta donosi odluke koje utiču na finansijsko izvještavanje subjekta;

- dugotrajnu povezanost sa poslovnim kontaktima koji utječu na poslovne odluke; i
- prihvaćanje poklona ili povlaštenog tretmana, osim ako je njihova vrijednost nevažna i bez mogućih posljedica.

300.12 Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnju na osnovu zastrašivanja profesionalnom računovođi u privredi uključuju:

- prijetnju otkazom ili smjenjivanjem profesionalnog računovođe u privredi ili člana njegove uže ili najuže obitelji zbog neslaganja o primjeni nekog računovodstvenog principa ili načina na koji će se izvijestiti finansijske informacije; i
- dominantnu osobu koja pokušava utjecati na proces donošenja odluka, na primjer u vezi sa dodjeljivanjem ugovora ili primjenom nekog računovodstvenog principa.

300.13 Zaštitne mjere koje mogu prijetnje otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo spadaju u dvije šire kategorije:

- (a) zaštitne mjere ustanovljene profesijom, zakonodavstvom ili regulativom; i
- (b) zaštitne mjere u radnom okruženju.

Primjeri zaštitnih mjera ustanovljenih profesijom, zakonodavstvom ili regulativom su detaljnije opisani u tački 100.14 Dijela A ovog Kodeksa.

300.14 Mjere zaštite u radnom okruženju uključuju:

- strukture korporativnog nadzora ili druge nadzorne strukture poslodavne organizacije;
- programe etike i stručnog postupanja poslodavne organizacije;
- procedure zapošljavanja u poslodavnoj organizaciji koje naglašavaju važnost zapošljavanja kompetentnog osoblja visokog kalibra;
- jake interne kontrole;
- odgovarajući disciplinski postupci;
- rukovodstvo koje naglašava važnost etičkog ponašanja i očekuje od zaposlenika da djeluju na etički način;
- politike i procedure za uvođenje i praćenje kvaliteta rada zaposlenika;
- blagovremeno obavještanje svih zaposlenika o politikama i procedurama poslodavne organizacije, kao i o svakoj njihovoj promjeni, i odgovarajuću obuku i edukaciju o tim politikama i procedurama;
- politike i procedure osnaživanja i poticanja zaposlenika da sa višim

nivoima unutar poslodavne organizacije rasprave sva etička pitanja koja ih brinu bez straha od osвете; i

- savjetovanje s drugim odgovarajućim profesionalnim računovođom.

300.15 U okolnostima u kojima profesionalni računovođa u privredi vjeruje da će se neetičko ponašanje ili djelovanje drugih u poslodavnoj organizaciji nastaviti, profesionalni računovođa u privredi može razmotriti da zatraži pravni savjet. U tim ekstremnim situacijama, kada su iscrpljene sve raspoložive mjere zaštite i prijetnju nije moguće svesti na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u poslovanju može zaključiti da je primjereno dati ostavku poslodavnoj organizaciji.

ODJELJAK 310

Sukobi interesa

310.1 Profesionalni računovođa u privredi se može suočiti sa sukobom interesa kada poduzima poslovnu djelatnost. Sukob interesa stvara prijetnju za objektivnost i može stvoriti prijetnje i za druge osnovne principe. Takve prijetnje mogu nastati kada:

- profesionalni računovođa poduzima poslovnu djelatnost u vezi sa određenim pitanjem za dvije ili više strana čiji su interesi u vezi s tim pitanjem u sukobu; ili
- su interesi profesionalnog računovođe u vezi sa određenim pitanjem u sukobu sa interesima strane za koju profesionalni računovođa poduzima neku poslovnu djelatnost vezanu za to pitanje.

Strana može podrazumijevati poslodavnu organizaciju, dobavljača, mušteriju, vjerovnika, dioničara ili neku drugu stranu.

Profesionalni računovođa neće dozvoliti da njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu ugrozi sukob interesa.

310.2 Primjeri situacija u kojima mogu nastati sukobi interesa su:

- vršenje neke funkcije menadžmenta ili upravljanja za dvije poslodavne organizacije i stjecanje povjerljivih informacija od jedne poslodavne organizacije koje profesionalni računovođa može koristiti u korist ili protiv druge poslodavne organizacije;
- poduzimanje poslovne djelatnosti za obje strane u partnerstvu koje zapošljavaju profesionalnog računovođu da im pomogne da raskinu partnerstvo;
- pripremanje finansijskih informacija za određene članove menadžmenta subjekta koji zapošljava profesionalnog računovođu koji žele izvršiti otkup preduzeća od strane menadžmenta;
- preuzimanje odgovornosti za odabir dobavljača za poslodavnu organizaciju profesionalnog računovođe kada član najuže porodice profesionalnog računovođe može imati finansijsku korist of transakcije; i
- vršenje upravljačke funkcije u poslodavnoj organizaciji koja odobrava određene investicije za kompaniju u kojoj će te investicije povećati vrijednost investicijskog portfolija profesionalnog računovođe ili člana njegove najuže porodice.

- 310.3 U procesu identifikacije i procjene interesa i odnosa koji mogu stvoriti sukob interesa i primjeni zaštitnih mjera, kada je to neophodno kako bi se otklonila ili svela na prihvatljiv nivo svaka prijetnja za postupanje u skladu sa osnovnim principima, profesionalni računovođa u privredi će donijeti profesionalnu prosudbu i biti oprezan kada su u pitanju svi interesi i odnosi za koje bi razumna i obaviještena treća strana, sagledavši sve konkretne činjenice i okolnosti kojima profesionalni računovođa raspolaže u tom trenutku, najvjerojatnije zaključila da mogu ugroziti postupanje u skladu s osnovnim principima.
- 310.4 U procesu rješavanja sukoba interesa, profesionalni računovođa u poslovanju se potiče da traži smjernice iz poslodavne organizacije ili drugih, na primjer profesionalnog tijela, pravnog savjetnika ili drugog profesionalnog računovođe. Kada vrši objavljivanje ili dijeli informacije sa poslodavnom organizacijom i traži smjernice od drugih strana, profesionalni računovođa će imati na umu osnovni princip povjerljivosti.
- 310.5 Ako prijetnja nastala usljed sukoba interesa nije na prihvatljivom nivou, profesionalni računovođa u privredi će primijeniti zaštitne mjere da tu prijetnju otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Ako zaštitne mjere ne mogu tu prijetnju svesti na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa će odbiti da poduzme ili prekinuti poslovnu djelatnost koja bi rezultirala sukobom interesa; ili će prekinuti relevantne odnose ili prestati da raspolaže relevantnim interesima kako bi prijetnju otklonio ili sveo na prihvatljiv nivo.
- 310.6 U procesu utvrđivanja postoji li sukob interesa i može li on nastati, profesionalni računovođa u privredi će poduzeti razumne korake da utvrdi:
- vrstu relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
 - vrstu djelatnosti i njene implikacije za relevantne strane.
- Vrsta djelatnosti i relevantnih interesa i odnosa se vremenom može mijenjati. Profesionalni računovođa će uvijek voditi računa o takvim promjenama kako bi identificirao okolnosti koje mogu stvoriti prijetnju na osnovu sukoba interesa.
- 310.7 Ako se utvrdi da postoji sukob interesa, profesionalni računovođa u privredi će procijeniti:
- značaj relevantnih interesa ili odnosa; i
 - značaj prijetnji nastalih usljed poduzimanja jedne ili više profesionalnih djelatnosti. Obično će prijetnja za objektivnost i postupanje u skladu s drugim osnovnim principima biti značajnija što je direktnija povezanost između profesionalne djelatnosti i pitanja po kojima su interesi strana u sukobu.

- 310.8 Profesionalni računovođa u privredi će primijeniti zaštitne mjere kada je to neophodno kako bi se prijetnja za postupanje u skladu s osnovnim principima nastala usljed sukoba interesa uklonila ili svela na prihvatljiv nivo. Zavisno od okolnosti koje su stvorile sukob interesa, može se primijeniti jedna ili više sljedećih zaštitnih mjera:
- restrukturiranje ili odvajanje određenih odgovornosti i zaduženja;
 - osiguravanje odgovarajućeg nadzora, na primjer, djelovanje pod nadzorom izvršnog ili neizvršnog direktora;
 - povlačenje iz procesa donošenja odluka u vezi sa pitanjem koje dovodi do sukoba interesa; ili
 - savjetovanje sa trećim stranama, kao što je profesionalno tijelo, pravni savjetnik ili drugi profesionalni računovođa.
- 310.9 Pored toga, obično je neophodno da se sadržaj konflikta objavi relevantnim stranama, uključujući odgovarajućim nivoima unutar poslodavne organizacije i, kada je neophodna primjena zaštitnih mjera kako bi se prijetnja otklonila ili svela na prihvatljiv nivo, da se dobije njihova saglasnost s time da profesionalni računovođa u privredi poduzme profesionalnu djelatnost. U određenim okolnostima, saglasnost se može podrazumijevati iz postupanja strane kada profesionalni računovođa ima dovoljne dokaze da zaključi kako su strane od početka upoznate s okolnostima i prihvatile sukob interesa ukoliko ne iznesu prigovor postojanju sukoba.
- 310.10 Kada je objavljivanje usmeno, ili je saglasnost usmena ili se podrazumijeva, profesionalni računovođa u privredi se potiče da dokumentira vrstu okolnosti koje su dovele do sukoba interesa, kao i mjere zaštite koje je primijenio da bi prijetnju otklonio ili sveo na prihvatljiv nivo i saglasnost koju je dobio za to.
- 310.11 Profesionalni računovođa u privredi može se susresti sa drugim prijetnjama za postupanje u skladu s osnovnim principima. To se, na primjer, može desiti kada priprema ili izvještava o finansijskim informacijama kao rezultat nedopuštenog pritiska od drugih unutar poslodavne organizacije ili finansijskih, poslovnih ili ličnih odnosa koje članovi bliže ili najuže porodice profesionalnog računovođe imaju sa poslodavnom organizacijom. Smjernice za rješavanje takvih prijetnji su date u Odjeljcima 320 i 340 ovog Kodeksa.

ODJELJAK 320

Priprema i izvještavanje informacija

- 320.1 Profesionalne računovođe u privredi su često uključene u pripremu i izvještavanje informacija koje se mogu objaviti ili ih drugi mogu koristiti unutar ili van poslodavne organizacije. Takve informacije mogu uključivati informacije o finansijama ili menadžmentu, na primjer, prognoze ili budžete, finansijske izvještaje, razmatranja i analize menadžmenta i izjave koje je menadžment dao revizorima tokom revizije finansijskih izvještaja subjekta. Profesionalni računovođa u privredi će takve informacije pripremiti ili predstaviti na fer način, pošteno i u skladu s relevantnim profesionalnim standardima tako da su te informacije razumljive u datom kontekstu.
- 320.2 Profesionalni računovođa u privredi koji je odgovoran za pripremu ili odobravanje finansijskih izvještaja opće namjene poslodavne organizacije će se uvjeriti da su ti finansijski izvještaji predstavljeni u skladu s primjenjivim standardima finansijskog izvještavanja.
- 320.3 Profesionalni računovođa u privredi će poduzeti razumne korake da održava podatke za koje je profesionalni računovođa u privredi odgovoran na način da:
- (a) jasno opisuju stvarni sadržaj poslovnih transakcija, imovine ili obaveza;
 - (b) pravovremeno i ispravno klasificira i evidentira informacije; i
 - (c) tačno i potpuno u svim značajnim aspektima predstavlja činjenice.
- 320.4 Prijetnje za postupanje u skladu s osnovnim principima, na primjer, prijetnje na osnovu ličnog interesa, ili prijetnje na osnovu zastrašivanja po integritet, objektivnost ili profesionalnu kompetentnost ili dužnu pažnju, nastaju kada se na profesionalnog računovođu u privredi vrši pritisak (ili izvana ili kao mogućnost lične koristi) da pripremi ili izvjesti informacije na obmanjujući način ili da postane povezan sa informacijama koje dovode u zabludu kroz djelovanja drugih.
- 320.5 Značaj takvih prijetnji će zavistiti od faktora kao što je izvor pritiska i korporativna kultura unutar poslodavne organizacije. Profesionalni računovođa u privredi će voditi računa o principu integriteta, koji svim profesionalnim računovođama nameće obavezu da budu direktni i pošteni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Kada su prijetnje nastale usljed aranžmana kompenzacije i poticaja, relevantne su smjernice iz odjeljka 340.

- 320.6 Značaj svih prijetnji će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se te prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. Te zaštitne mjere uključuju savjetovanje sa nadređenima unutar poslodavne organizacije, s revizijskim odborom ili osobama nadležnim za upravljanje organizacijom, ili sa relevantnim profesionalnim tijelom.
- 320.7 Kada prijetnju nije moguće svesti na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u privredi će odbiti da bude ili ostane povezan sa onim informacijama za koje profesionalni računovođa smatra da su obmanjujuće. Profesionalni računovođa u privredi može biti nesvjesno povezan sa obmanjujućim informacijama. Nakon što postane svestan toga, profesionalni računovođa u privredi će poduzeti potrebne korake kako bi se distancirao od tih informacija. U odlučivanju o tome postoji li potreba da se te okolnosti prijave nekome izvan organizacije, profesionalni računovođa u privredi može razmotriti dobijanje pravnog savjeta. Pored toga, profesionalni računovođa može razmotriti i davanje otkaza.

ODJELJAK 330**Djelovanje s dovoljno stručnosti**

- 330.1 Osnovni princip profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje zahtijeva da profesionalni računovođa u poslovanju poduzima samo one značajne zadatke za koje profesionalni računovođa u privredi ima, ili može steći, dovoljno specifično znanje ili iskustvo. Profesionalni računovođa u privredi neće svjesno obmanuti poslodavca o nivou stručnosti ili iskustva koje posjeduje, niti će profesionalni računovođa u privredi propustiti da traži odgovarajući stručni savjet ili pomoć kada je to potrebno.
- 330.2 Okolnosti koje stvaraju prijetnju za vršenje dužnosti profesionalnog računovođe u privredi s odgovarajućim nivoom profesionalne kompetencije i dužnom pažnjom uključuju:
- nedostatak vremena za ispravno obavljanje ili završavanje relevantnih dužnosti;
 - nepotpune, ograničene ili na drugi način neodgovarajuće informacije za ispravno obavljanje dužnosti;
 - nedovoljno iskustvo, obuka i/ili obrazovanje; i
 - neodgovarajuće resurse za ispravno obavljanje dužnosti.
- 330.3 Značaj prijetnje će zavistiti od faktora kao što su obim u kojem profesionalni računovođa u privredi surađuje s drugima, relativni hijerarhijski položaj u preduzeću i nivo nadzora i kontrole koji se prakticira nad radom. Značaj svih prijetnji će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se te prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. U primjere tih zaštitnih mjera spadaju:
- traženje dodatnih savjeta ili obuke;
 - osiguravanje da se na raspolaganju ima dovoljno vremena za obavljanje relevantnih dužnosti;
 - dobijanje pomoći od osobe sa potrebnim nivoom stručnosti; i
 - savjetovanja, kada je to moguće, sa:
 - o nadređenima unutar poslodavne organizacije;
 - o nezavisnim ekspertima; ili
 - o relevantnim profesionalnim tijelom.
- 330.4 Kada se prijetnje ne mogu otkloniti ni svesti na prihvatljiv nivo, profesionalni računovođa u privredi će odrediti hoće li odbiti da obavi dužnost o kojoj je riječ. Ako profesionalni računovođa u privredi odredi da je odbijanje odgovarajuće, jasno će navesti razloge takve odluke.

ODJELJAK 340

Finansijski interesi, kompenzacije i podsticaji vezani za finansijsko izvještavanje i donošenje odluka

- 340.1 Profesionalne računovođe u privredi mogu imati finansijske interese, uključujući one koji proizlaze iz aranžmana kompenzacija ili podsticaja, ili mogu imati saznanja o finansijskim interesima članova njegove bliže ili najuže porodice koji, u određenim okolnostima, mogu stvoriti prijetnje za postupanje u skladu s osnovnim principima. Na primjer, prijetnje na osnovu ličnog interesa po objektivnost ili povjerljivost mogu nastati usljed postojanja motiva i mogućnosti manipuliranja cjenovno osjetljivim informacijama kako bi se ostvarila finansijska korist. Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnje na osnovu ličnog interesa uključuju situacije kada profesionalni računovođa u privredi ili član njegove bliže ili najuže porodice:
- ima direktan ili indirektan finansijski interes u poslodavnoj organizaciji i odluke koje donosi profesionalni računovođa u privredi bi direktno mogle utjecati na vrijednost tog finansijskog interesa;
 - ispunjava uvjete za dobijanje bonusa povezanog s profitom a odluke koje donosi profesionalni računovođa u privredi bi direktno mogle utjecati na iznos tog bonusa;
 - Posjeduje direktna ili indirektna prava na odgođenu isplatu nagradnog bonusa ili na dionice ili pravo otkupa dionica u poslodavnoj organizaciji, na čiju vrijednost bi direktno mogle utjecati odluke koje donosi profesionalni računovođa u privredi; ili
 - na drugi način učestvuje u aranžmanima kompenzacija koji daju podsticaje za postizanje ciljeva poslovanja ili kao vid podrške naporima za povećanje vrijednosti dionica poslodavne organizacije, na primjer, učešćem u dugoročnim planovima podsticaja koji su vezani za postizanje određenih ciljeva poslovanja.
- 340.2 Prijetnje na osnovu ličnog interesa koje proizlaze iz aranžmana kompenzacije ili podsticaja mogu se dalje pogoršati pritiskom nadležnih ili ravnopravnih osoba u poslodavnoj organizaciji koje učestvuju u istim aranžmanima. Na primjer, takvi aranžmani često daju pravo učesnicima da dobiju dionice u poslodavnoj organizaciji sa malim ili nikakvim troškom za zaposlenika, ukoliko su ispunjeni određeni kriteriji njegovog poslovanja. U nekim slučajevima, vrijednost dodijeljenih dionica može biti mnogo veća od osnovne plaće profesionalnog računovođe u privredi.

340.3 Profesionalni računovođa u privredi neće manipulirati informacijama niti koristiti povjerljive informacije za ostvarenje lične koristi ili finansijske koristi drugih. Što je viši položaj profesionalnog računovođe u privredi, veća je sposobnost i mogućnost da utječe na finansijsko izvještavanje i donošenje odluka, i može postojati veći pritisak od nadređenih ili ravnopravnih kolega da se informacijama manipuliše. U takvim situacijama, profesionalni računovođa u privredi će posebno voditi računa o principu integriteta koji nameće obavezu da sve profesionalne računovođe budu direktne i poštene u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

340.4 Značaj svih prijetnji nastalih usljed postojanja finansijskih interesa će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se prijetnje otklone ili svedu na prihvatljiv nivo. U procjeni značaja svih prijetnji i, kada je potrebno, u određivanju zaštitnih mjera koje će se primijeniti, profesionalni računovođa u privredi će procijeniti prirodu interesa. To uključuje i procjenu značaja interesa. Ono što interes čini značajnim će zavisiti od ličnih okolnosti. Primjeri takvih zaštitnih mjera uključuju:

- politike i procedure prema kojima će odbor nezavisan od menadžmenta utvrditi visinu ili oblik naknada višeg menadžmenta;
- objavljivanje svih relevantnih interesa i svih planova za dodjeljivanje prava na ili prodaju relevantnih dionica osobama nadležnim za upravljanje u poslodavnoj organizaciji, u skladu sa svim internim politikama;
- savjetovanje s nadređenima unutar poslodavne organizacije kada je to primjereno;
- savjetovanje sa onima koji su nadležni za upravljanje poslodavnom organizacijom ili relevantnim profesionalnim tijelima kada je to primjereno;
- procedure interne i eksterne revizije; i
- ažurnu edukaciju o etičkim pitanjima i o pravnim ograničenjima i drugim propisima vezanim za potencijalnu trgovinu na osnovu povlaštenih informacija.

ODJELJAK 350

Podsticaji

Dobijanje ponuda

- 350.1 Profesionalnom računovođi u privredi ili članu njegove bliže ili najuže porodice može biti ponuđen neki podsticaj. Podsticaji mogu imati različite oblike, uključujući poklone, reprezentaciju, povlaštene tretmane ili neprimjereno pozivanje na prijateljstvo ili lojalnost.
- 350.2 Dobijanje ponuda podsticaja može stvoriti prijetnje za postupanje u skladu s osnovnim principima. Kada je profesionalnom računovođi u privredi ili nekom članu njegove najuže ili bliže porodice ponuđen neki podsticaj, ocijenit će se nastala situacija. Prijetnje za objektivnost ili povjerljivost na osnovu ličnog interesa nastaju kada se podsticaj daje u nastojanju da se nepropisno utječe na radnje ili aktivnosti, ohrabri nezakonito ili nepošteno ponašanje ili dobiju povjerljive informacije. Prijetnje za objektivnost ili povjerljivost po osnovu zastrašivanja nastaju ako se takav podsticaj prihvati te potom uslijedi prijetnja da će se to objelodaniti i naštetiti reputaciji ili profesionalnog računovođe u privredi ili nekog člana njegove najuže ili bliže porodice.
- 350.3 Postojanje i značaj svake prijetnje će zavisiti od sadržaja, vrijednosti i namjere koja leži iza ponude. Ako bi razumna i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti, zaključila da je podsticaj nevažan i da mu namjera nije da podstakne neetičko ponašanje, tada profesionalni računovođa u privredi može zaključiti da je ponuda data u uobičajenom toku poslovanja i najčešće može zaključiti da nema značajne prijetnje za postupanje u skladu s osnovnim principima.
- 350.4 Značaj svake prijetnje će se procijeniti i zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. Kada se prijetnje ne mogu otkloniti ili svesti na prihvatljiv nivo primjenom zaštitnih mjera, profesionalni računovođa u privredi neće prihvatiti podsticaj. Budući da stvarne ili očigledne prijetnje poštivanju osnovnih principa ne nastaju jedino iz samog prihvatanja podsticaja nego, ponekad, i iz same činjenice da je to bilo ponuđeno, potrebno je usvojiti i dodatne zaštitne mjere. Profesionalni računovođa u privredi ocijenit će svaku prijetnju nastalu takvim ponudama i utvrditi hoće li poduzeti jednu ili više od sljedećih radnji:
- (a) obavijestiti više nivoa menadžmenta ili osobe koje su nadležne za upravljanje poslodavnom organizacijom čim se prime takve ponude;
 - (b) obavijestiti treću stranu o ponudi – naprimjer, profesionalno tijelo ili poslodavca osobe koja je dala ponudu; profesionalni računovođa u privredi može, međutim, razmotriti traženje pravnog savjeta prije poduzimanja takvog koraka;

- (c) savjetovati članove bliže ili najuže porodice o relevantnim prijetnjama i zaštitnim mjerama kada su oni potencijalno u položaju koji može imati za posljedicu ponudu podsticaja, naprimjer, kao posljedica njihovog stanja zaposlenosti; i
- (d) obavijestiti više nivoa menadžmenta ili osobe koje su nadležne za upravljanje poslodavnom organizacijom ukoliko su njegovi članovi najuže i bliže porodice zaposleni kod konkurencije ili potencijalnih dobavljača te organizacije.

Davanje ponuda

- 350.5 Profesionalni računovođa u privredi može biti u situaciji kada se od njega očekuje, ili je pod nekim drugim pritiskom, da ponudi podsticaj kako bi utjecao na procjenu ili proces donošenja odluke neke osobe ili organizacije ili kako bi pribavio povjerljive informacije.
- 350.6 Takav pritisak može dolaziti iz poslodavne organizacije, naprimjer, od kolege ili nadređenog. On također može doći od neke vanjske osobe ili organizacije koji sugeriraju aktivnosti ili poslovne odluke koje bi dale prednost poslodavnoj organizaciji, uz moguće nepropisno utjecanje na profesionalnog računovođu u privredi.
- 350.7 Profesionalni računovođa u privredi neće ponuditi podsticaj kako bi nepravilno utjecao na profesionalnu procjenu treće strane.
- 350.8 Kada pritisak da se ponudi neetički podsticaj dolazi unutar poslodavne organizacije, profesionalni računovođa će slijediti principe i uputstva u vezi s rješavanjem etičkih sukoba navedena u Dijelu A ovog Kodeksa.

DEFINICIJE

U ovom Kodeksu etike za profesionalne računovođe, korišteni pojmovi imaju sljedeća značenja:

Prihvatljiv nivo (Acceptable level)	Nivo na kojem bi razumna i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerovatno zaključila da nije kompromitirano poštivanje osnovnih principa.
Oglašavanje (Advertising)	Saopštavanje javnosti informacija o uslugama ili kvalifikacijama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja profesionalnog posla.
Klijent za kojega se izražava uvjerenje (Assurance client)	Odgovorna strana je osoba, ili više osoba, koje: (a) su u angažmanu s direktnim izvještavanjem odgovorne za predmet ispitivanja; ili (b) su u angažmanu zasnovanom na tvrdnji odgovorne za informacije o predmetu ispitivanja i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja.
Angažman s izražavanjem uvjerenja (Assurance engagement)	Angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak osmišljen s ciljem da poveća stepen povjerenja potencijalnih korisnika koji nisu odgovorna strana u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema nekom kriteriju. (Za uputstva o angažmanu s izražavanjem uvjerenja vidjeti Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board) i koji opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja te navodi angažmane u kojima se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing (ISAs)), Međunarodni standardi za angažmane pregleda (International Standards on Review Engagements (ISREs)) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)).
Tim za izražavanje uvjerenja (Assurance team)	(a) svi članovi angažiranog tima u angažmanu s izražavanjem uvjerenja; (b) svi ostali unutar društva za reviziju koji mogu direktno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući: (i) one koji preporučuju naknadu za rukovođenje, ili obavljaju direktni nadzor, rukovode ili provode drugi nadzor nad angažmanom s izražavanjem uvjerenja, partnera u vezi s obavljanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja;

- (ii) one koji za angažman s izražavanjem uvjerenja pružaju konsultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcijama ili događajima; i
- (iii) one koji provode kontrolu kvaliteta za angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Klijent revizije
(Audit client)

Subjekt u vezi s kojim se obavlja revizijski angažman. Kada je klijent izlistani subjekt, klijent revizije će uvijek uključivati i njegove povezane subjekte. Kada klijent revizije nije izlistani subjekt, klijent revizije uključuje one povezane subjekte nad kojima klijent ima direktnu ili indirektnu kontrolu.

Revizijski
angažman
(Audit engagement)

Angažman s razumnim uvjerenjem u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava mišljenje o tome jesu li finansijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama (ili pružaju istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja, kao što je angažman koji se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. To uključuje obavezno obavljanje revizije koja predstavlja reviziju koja je propisana po zakonu ili drugim propisima.

Revizijski tim
(Audit team)

- (a) svi članovi angažiranog tima u revizijskom angažmanu;
- (b) svi ostali unutar društva za reviziju koji mogu direktno utjecati na ishod revizijskog angažmana, uključujući:
 - (i) one koji preporučuju naknade za rukovođenje, ili obavljaju direktni nadzor, rukovode ili provode drugi nadzor nad revizijskim angažmanom, partnera u vezi s obavljanjem revizijskog angažmana, uključujući sve hijerarhijski više nivoe sve do glavnog ili rukovodećeg partnera društva za reviziju (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta);
 - (ii) one koji za revizijski angažman pružaju konsultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i
 - (iii) one koji provode kontrolu kvalitete za revizijski angažman, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete za revizijske angažmane;
- (c) svi oni unutar umreženog društva za reviziju koji mogu direktno utjecati na ishod revizijskog angažmana.

Uža porodica (Close family)	Roditelj, dijete ili brat/sestra koji nisu članovi najbliže porodice.
Uvjetovana naknada (Contingent fee)	Naknada obračunata prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatom usluge koju obavi društvo za reviziju. Naknada koju ustanovi sud ili drugo javno tijelo nije uvjetovana naknada.
Direktni finansijski interes (Direct financial interest)	<p>Finansijski interes koji je:</p> <p>(a) u direktnom posjedu i pod kontrolom neke osobe ili subjekta (uključujući onaj kojim na diskrecijskoj osnovi rukovode drugi); ili</p> <p>(b) posjedovan posredno radi koristi preko kolektivnog investicijskog tijela, imovine, fondacije ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt imaju kontrolu ili mogućnost utjecaja na investicijske odluke.</p>
Direktor ili funkcioner (Director or officer) Angažirani partner (Engagement partner)	<p>Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom ili koji djeluju u ekvivalentnom svojstvu, nezavisno od zvanja koje imaju, što se može razlikovati od države do države.</p> <p>Partner ili druga osoba u društvu za reviziju koja je odgovorna za angažman i njegovo obavljanje, te za izvještaj koji se izdaje u ime društva za reviziju i koji, po potrebi, ima odgovarajuće ovlaštenje od profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela.</p>
Pregled kontrole kvaliteta angažmana (Engagement quality control review)	Postupak osmišljen u cilju osiguranja objektivnog ocjenjivanja, u vrijeme ili prije izdavanja izvještaja, značajnih procjena koje je stvorio angažirani tim te zaključaka do kojih je došao tim pri formuliranju izvještaja.

Angažirani tim (Engagement team)	<p>Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i sve osobe koje je angažiralo društvo za reviziju ili umreženo društvo koje u angažmanu obavljaju postupke s izražavanjem uvjerenja. On isključuje vanjske eksperte koje je angažiralo društvo za reviziju ili umreženo društvo.</p> <p>Pojam “angažirani tim” također isključuje osobe iz funkcije interne revizije klijenta koje pružaju direktnu pomoć u revizijskom angažmanu kada eksterni revizor postupa u skladu sa zahtjevima Međunarodnih standarda revizije - ISA 610 (Revidirani 2013.), Razmatranje rada interne revizije.*</p>
Postojeći računovođa (Existing accountant)	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je trenutno imenovan za obavljanje revizije ili pružanje računovodstvenih, poreznih, konsultantskih ili sličnih usluga klijentu.
Vanjski ekspert (External expert)	Osoba (koja nije partner ili član profesionalnog osoblja, uključujući i privremenog osoblja, društva za reviziju ili umreženog društva) ili organizacija koje raspolažu vještinama, znanjem i iskustvom u područjima koja nisu računovodstvo ili revizija, i čiji se rad na tom području koristi kao pomoć profesionalnim računovođama u pribavljanju dovoljno odgovarajućih dokaza.
Finansijski interes (Financial interest)	Interes u dionicama ili drugim vrijednosnim papirima, obveznicama, zajmovima i drugim dužničkim instrumentima subjekta, uključujući i prava i obaveze stjecanja takvog interesa i derivata direktno povezanih s takvim interesom.
Finansijski izvještaji (Financial statements)	Strukturirani prikaz historijskih finansijskih informacija, uključujući i povezanih bilješki, namijenjen za saopštavanje ekonomskih resursa ili obaveza subjekta u nekom vremenskom trenutku ili o njihovim promjenama tokom perioda u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja. Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Ovaj pojam se može odnositi na ukupan skup finansijskih izvještaja, ali se također može odnositi na pojedinačni finansijski izvještaj, naprimjer, na bilans stanja ili račun prihoda i rashoda i za njih vezana objašnjenja.

* Međunarodni standardi revizije - ISA 610 (Revidirani 2013.) utvrđuju ograničenja upotrebe direktne pomoći. Oni takođe prepoznaju da eksternom revizoru može biti zabranjeno zakonom ili regulativom da dobija direktnu pomoć od internih revizora. Prema tome, upotreba direktne pomoći je ograničena samo na situacije u kojima je dozvoljena.

<p>Finansijski izvještaji o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje (Financial statements on which the firm will express an opinion)</p>	<p>U slučaju pojedinačnog subjekta, finansijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih finansijskih izvještaja, također poznatih kao finansijski izvještaji grupe, konsolidirani finansijski izvještaji.</p>
<p>Društvo za reviziju (Firm)</p>	<p>(a) samostalni profesionalni računovođa, partnersko društvo ili korporacija profesionalnih računovođa; (b) subjekt koji kontrolira takve strane kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način; i (c) subjekt kojeg takve strane kontroliraju kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način.</p>
<p>Historijske finansijske informacije (Historical financial information)</p>	<p>Informacije izražene u finansijskim terminima u vezi s nekim određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz računovodstvenog sistema tog subjekta, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim periodima ili o ekonomskim uslovima ili okolnostima u određenom trenutku u prošlosti.</p>
<p>Najbliža porodica (Immediate family)</p>	<p>Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član porodice.</p>
<p>Nezavisnost (Independence)</p>	<p>Nezavisnost obuhvata: (a) Nezavisnost mišljenja – stanje svijesti koje dopušta izražavanje zaključka bez utjecaja koji mogu da kompromitiraju profesionalnu procjenu, te tako omogućava toj osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom. (b) Nezavisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko važne da bi razumna i obaviještena treća strana vjerovatno zaključila, sagledavši sve posebne činjenice i okolnosti, da su poštenje, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva za reviziju ili člana revizijskog tima dovedeni u pitanje.</p>
<p>Indirektni finansijski interes (Indirect financial interest)</p>	<p>Finansijski interes koji se posjeduje radi koristi preko kolektivnog investicijskog tijela, imovine, zaklade ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nemaju kontrolu ili mogućnost utjecaja na investicijske odluke.</p>

Ključni revizijski partner (Key audit partner)	Angažirani partner, osoba odgovorna za pregled kontrole kvaliteta angažmana i drugi revizijski partneri, ako ih ima, u angažiranom timu koji donose ključne odluke ili procjene o značajnim pitanjima u vezi s revizijom finansijskih izvještaja o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje. Ovisno o okolnostima i ulogama osoba u reviziji, “drugi revizijski partneri” mogu uključiti, naprimjer, revizijske partnere odgovorne za značajna ovisna društva ili podružnice.
Izlistani subject (Listed entity)	Subjekt čije su dionice ili dug u kotaciji ili izlistane u priznatoj berzi ili kojima se trguje prema pravilima priznate berze ili drugog ekvivalentnog tijela.
Mreža (Network)	Veća struktura: (a) koja je usmjerena na kooperaciju; i (b) koja je jasno usmjerena na podjelu profita i troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvaliteta, koja koristi zajedničko ime kao brend ili značajan dio profesionalnih resursa.
Umrežena firma (Network firm)	Firma ili pravni subjekt koji pripadaju mreži.
Ured (Office)	Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana po geografskim ili poslovnim linijama.
Profesionalni računovođa (Professional accountant)	Osoba koja je član IFAC-ove članice.
Profesionalni računovođa u privredi (Professional accountant in business)	Profesionalni računovođa zaposlen ili angažiran u izvršnom ili neizvršnom svojstvu u takvim područjima kao što su trgovina, industrija, usluge, javni sektor, obrazovanje, neprofitni sektor, regulatorna tijela ili profesionalna tijela ili je profesionalni računovođa pod ugovorom s takvim tijelima.
Profesionalni računovođa u javnoj praksi (Professional accountant in public practice)	Profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (naprimjer, revizija, porez ili konsalting) u društvu za reviziju koje pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za društvo profesionalnih računovođa u javnoj praksi.
Profesionalna djelatnost (Professional activity)	Djelatnost koja zahtijeva računovodstvene ili srodne vještine koje obavlja profesionalni računovođa, uključujući i računovodstvene usluge, revizijske, porezne usluge, usluge menadžmentskog konsaltinga i finansijskog menadžmenta.

<p>Profesionalne usluge (Professional services)</p>	<p>Profesionalne djelatnosti koje se obavljaju za klijente.</p>
<p>Subjekt od javnog interesa (Public interest entity)</p>	<p>(a) izlistani subjekt; i (b) subjekt: (i) definiran regulativom ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili (ii) za kojeg se regulativom ili zakonodavstvom zahtijeva da se revizija obavlja u skladu s istim zahtjevima nezavisnosti koji su primjenjivi na revizije izlistanih subjekata. Takvu regulativu može donijeti bilo koji relevantni regulator, uključujući i neki regulator revizije.</p>
<p>Povezani subject (Related entity)</p>	<p>Subjekt koji ima jedan od sljedećih odnosa s klijentom: (a) subjekt koji ima direktnu ili indirektnu kontrolu nad klijentom ako je klijent značajan za takav subjekt; (b) subjekt s direktnim finansijskim interesom u klijentu ako subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt; (c) subjekt nad kojim klijent ima direktnu ili indirektnu kontrolu; (d) subjekt u kojem klijent, ili subjekt povezan s klijentom prema navedenom pod (c), ima direktan finansijski interes koji omogućava značajni utjecaj nad takvim subjektom a interes je značajan za klijenta i njegove povezane subjekte iz (c); i (e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom klijenta (“sestrinsko društvo”) ako su sestrinsko društvo i klijent oboje značajni subjektu koji kontrolira i klijenta i sestrinsko društvo.</p>
<p>Klijent pregleda (Review client)</p>	<p>Subjekt u vezi s kojim društvo za reviziju obavlja angažman pregleda.</p>

Angažman s obavljanjem pregleda (Review engagement)	Angažman s izražavanjem uvjerenja, koji se obavlja u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane pregleda (International Standards on Review Engagements (ISRE)) ili ekvivalentnim standardima, u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome je li uočio, na osnovu postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, postojanje nečega zbog čega smatra da finansijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja.
Tim za obavljanje pregled (Review team)	<p>(a) svi članovi angažiranog tima za angažman s obavljanjem pregleda; i</p> <p>(b) svi ostali unutar društva za reviziju koji mogu direktno utjecati na ishod angažmana s obavljanjem pregleda, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) one koji preporučuju naknade za, ili obavljaju direktno nadgledanje, rukovođenje ili ostali nadzor, angažiranog partnera u vezi s izvođenjem angažmana s obavljanjem pregleda, uključujući sve one koji su na svim hijerarhijski višim nivoima iznad angažiranog partnera pa sve do glavnog ili rukovodećeg partnera društva za reviziju (izvršnog direktora ili ekvivalenta); (ii) one koji pružaju konsultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i (iii) one koji obavljaju kontrolu kvaliteta angažmana, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrola kvalitete za angažmane; i <p>(c) svi oni unutar umreženog društva koji mogu direktno utjecati na ishod angažmana s obavljanjem pregleda.</p>
Finansijski izvještaji posebne namjene (Special purpose financial statements)	Finansijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom finansijskog izvještavanja osmišljenim kako bi određenim korisnicima ispunio potrebe za finansijskim informacijama.

Osobe nadležne za upravljanje (Those charged with governance)	Osoba/osobe ili organizacija/e (npr. korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadzor strateških pravaca subjekta i obaveza vezanih za odgovornost subjekta. To uključuje nadziranje procesa finansijskog izvještavanja. Za neke subjekte u nekim jurisdikcijama, osobe nadležne za upravljanje mogu uključivati i osoblje menadžmenta, na primjer, izvršne članove upravnog odbora ili subjekta javnog ili privatnog sektora, ili vlasnika – menadžera.
--	--

Datum stupanja na snagu

Ovaj Kodeks je na snazi.

**IZMJENE KODEKSA—PRUŽANJE ODREĐENIH USLUGA
BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA ZA KLIJENTE REVIZIJE I
KLIJENTE ZA KOJE SE IZRAŽAVA UVJERENJE**

SADRŽAJ

	Stranica
Odjeljak 290	162
Odjeljak 291	167
Datum stupanja na snagu	168

Odjeljak 290

Prižanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije

Odgovornosti menadžmenta

[Tačke 290.159 – 290.163 se brišu i zamijenit će se sljedećim tačkama 290.159 – 290.162.]

290.159 Odgovornosti menadžmenta podrazumijevaju kontrolu, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje značajnih odluka vezanih za stjecanje, raspoređivanje i kontrolu ljudskih, finansijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.

290.160 Utvrđivanje spada li neka aktivnost u domen odgovornosti menadžmenta zavisi od okolnosti i zahtijeva rasuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje se obično smatra da spadaju u domen odgovornosti menadžmenta uključuju:

- utvrđivanje politika i strateških pravaca;
- zapošljavanje i otpuštanje zaposlenika;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za aktivnosti zaposlenika subjekta u odnosu na rad zaposlenika za subjekt;
- odobravanje transakcija;
- kontrola ili menadžment bankovnih računa ili investicija;
- odlučivanje koje preporuke društva ili neke treće strane se trebaju provesti;
- podnošenje izvještaja osobama nadležnim za upravljanje u ime menadžmenta;
- preuzimanje odgovornosti za pripremanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja; i
- preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola.

290.161 Društvo za reviziju neće preuzeti odgovornost menadžmenta za klijenta revizije. Nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nema takvih zaštitnih mjera koje bi mogle da svedu te prijetnje na prihvatljiv nivo. Na primjer, odlučivanje koje preporuke društva za reviziju da se provedu će stvoriti prijetnje po osnovu samoprovjere i ličnog interesa. Osim toga, preuzimanje odgovornosti menadžmenta stvara prijetnju po osnovu zbližavanja jer društvo za reviziju postaje previše blisko stavovima i interesima menadžmenta. U skladu s tačkom 290.162, davanje savjeta i preporuka menadžmentu kako bi mu se

pomoglo da ispuni svoje odgovornosti nije isto što i preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

290.162 Da bi se izbjegao rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja nekom klijentu revizije, društvo za reviziju će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za donošenje značajnih procjena i odluka koje su u domenu stvarne odgovornosti menadžmenta. To uključuje osiguranje da menadžment klijenta:

- odredi osobu koja posjeduje odgovarajuće vještine, znanje i iskustvo da u svim trenucima bude odgovorna za odluke klijenta i vrši nadzor nad uslugama. Takva osoba, poželjno unutar višeg menadžmenta, će razumjeti ciljeve, sadržaj i rezultate usluga i odvojene odgovornosti klijenta i društva za reviziju. Međutim, od te osobe se ne zahtijeva da ima stručnost za vršenje ili ponovno vršenje usluga;
- vrši nadzor usluga i ocjenjuje adekvatnost rezultata usluga obavljenih za svrhe klijenta; i
- prihvata odgovornost za sve radnje, ako postoje, koje treba poduzeti a koje proizlaze iz rezultata usluga.

[Tačka 290.163 i njen naslov navedeni ispod će se umetnuti nakon tačke 290.162.]

Administrativne usluge

290.163 Administrativne usluge uključuju pomaganje klijentima u zadacima rutinske ili mehaničke prirode u uobičajenom toku poslovanja. Takve usluge zahtijevaju malo ili nimalo profesionalnog rasuđivanja i po prirodi su činovničke. Primjeri administrativnih usluga uključuju usluge obrade teksta, pripremanja administrativnih ili proceduralnih obrazaca za odobrenje od klijenta, podnošenje tih obrazaca po klijentovim uputstvima, praćenje datuma za zakonom propisanu obavezu podnošenja obračuna i savjetovanje klijenta revizije o tim datumima. Pružanje tih usluga obično ne stvara prijetnju za nezavisnost. Međutim, značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti a zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo.

Pripremanje računovodstvene evidencije i finansijskih izvještaja

Opšte odredbe

[Tačke 290.164 – 290.170 se brišu i zamijenit će se sljedećim tačkama 290.164 – 290.170.]

290.164 Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju finansijskih izvještaja u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja. Te odgovornosti uključuju:

- utvrđivanje računovodstvenih politika i računovodstvenog tretmana unutar tih politika;
- pripremanje ili mijenjanje izvornih dokumenata ili kreiranje podataka, u elektronskom ili nekom drugom obliku, koji dokazuju nastanak transakcije (na primjer, izlazne narudžbenice, šihtarice za obračun plaće i ulazne narudžbenice); i
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku ili određivanje konta za klasifikacije transakcija.

290.165 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga nekom klijentu revizije, kao što je pripremanje računovodstvenih evidencija ili finansijskih izvještaja, stvara prijetnju na osnovu samoprovjere kada društvo za reviziju naknadno vrši reviziju tih finansijskih izvještaja.

290.166 Proces revizije, međutim, iziskuje dijalog između društva za reviziju i menadžmenta klijenta revizije, koja može uključivati:

- primjenu računovodstvenih standarda ili politika i zahtjeve objavljivanja finansijskih izvještaja;
- primjerenost finansijskih i računovodstvenih kontrola i metoda korištenih u određivanju prikazanih iznosa imovine i obaveza; ili
- predlaganje ispravaka knjiženja u dnevniku.

Ove aktivnosti se smatraju sastavnim dijelom procesa revizije i generalno ne stvaraju prijetnje za nezavisnost sve dok je klijent odgovoran za donošenje odluka u pripremi računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja.

290.167 Slično tome, klijent od društva za reviziju može zahtijevati tehničku pomoć za pitanja kao što je rješavanje problema usklađivanja konta ili analiziranja i prikupljanja informacija za potrebe izvještavanja regulatora. Pored toga, klijent može zatražiti stručni savjet o računovodstvenim pitanjima kao što je konverzija postojećih finansijskih izvještaja iz jednog okvira finansijskog izvještavanja u drugi (na primjer, da se usklade sa računovodstvenim politikama grupe ili da se prebace na različit okvir finansijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja). Takve usluge generalno ne predstavljaju prijetnje za nezavisnost, pod uvjetom da društvo za reviziju ne preuzima odgovornosti menadžmenta klijenta.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

290.168 Društvo za reviziju može da pruža usluge vezane za pripremanje računovodstvenih evidencija i finansijskih izvještaja nekom klijentu koji nije subjekt od javnog interesa kada se radi o uslugama rutinske ili mehaničke prirode, sve dok je svaka prijetnja na osnovu samoprovjere

svedena na prihvatljiv nivo. Usluge koje su po prirodi rutinske ili mehaničke zahtijevaju malo ili nimalo profesionalnog rasuđivanja od profesionalnog računovođe. U primjere takvih usluga spadaju:

- priprema obračuna plaća ili izvještaja na osnovu podataka koje kreira klijent na odobravanje i plaćanje klijenta;
- evidentiranje ponavljajućih transakcija za koje se iznosi lako utvrđuju iz izvornih dokumenata ili podataka o porijeklu, kao što su računi za komunalije gdje je klijent utvrdio ili odobrio klasifikaciju konta;
- evidentiranje transakcija za koje je klijent utvrdio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju konta, čak i kada transakcija uključuje značajan stepen subjektivnosti;
- obračun amortizacije dugotrajne imovine kada klijent određuje računovodstvenu politiku i procjene vijeka i ostatke vrijednosti;
- knjiženje transakcija koje kodirao klijent u glavnu knjigu transakcija;
- sastavljanje finansijskih izvještaja na osnovu informacija iz probnog bilansa koji je odobrio klijent i sastavljanje povezanih bilješki na osnovu evidencija koje je odobrio klijent.

U svim slučajevima, značaj svake nastale prijetnje će se procijeniti a zaštitne mjere, po potrebi, primijeniti da se ta prijetnja otkloni ili svede na prihvatljiv nivo. U primjere takvih zaštitnih mjera spadaju:

- organiziranje da takve usluge obavlja osoba koja nije član tima za reviziju; ili
- ako takve usluge obavlja član tima za reviziju, korištenje partnera ili člana višeg osoblja koji ima odgovarajuću ekspertizu a koji nije član tima za reviziju da izvrši pregled obavljenog posla.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.169 Društvo za reviziju neće klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća, ni pripremati finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje, niti finansijske informacije koje predstavljaju osnovu za finansijske izvještaje.

290.170 Bez obzira na tačku 290.169, društvo za reviziju može pružati računovodstvene ili knjigovodstvene usluge, uključujući obračun plaća i pripremanje finansijskih izvještaja ili drugih finansijskih informacija, usluge rutinske ili mehaničke prirode odjelima ili povezanim subjektima klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osoblje koje pruža usluge nisu članovi tima za reviziju i:

- (a) odjeli ili povezani subjekti kojima se pružaju usluge su ukupno beznačajni za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje; ili
- (b) usluge se odnose na pitanja koja su ukupno beznačajana za finansijske izvještaje odjela ili povezanog subjekta.

[Tačka 290.171 i njen naslov "Vanredne situacije" se brišu.]

Usluge poreznog savjetovanja

Obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenog knjiženja

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

[Tačka 290.182 se briše i zamijenit će se sljedećom tačkom 290.181.]

290.181 U slučaju kada je klijent revizije subjekt od javnog interesa, društvo za reviziju neće pripremati obračune tekućih i odgođenih poreznih obaveza (ili imovine) u svrhu pripremanja računovodstvenog knjiženja koje je značajno za finansijske izvještaje o kojima će društvo za reviziju izraziti mišljenje.

[Tačka 290.183 se briše.]

ODJELJAK 291**Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje***Odgovornosti menadžmenta*

[Tačle 291.141 – 291.145 se brišu i zamijenit će se sljedećim tačkama 291.141 – 291.144.]

- 291.141 Odgovornosti menadžmenta podrazumijevaju kontrolu, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje značajnih odluka vezanih za stjecanje, raspoređivanje i kontrolu ljudskih, finansijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 291.142 Utvrđivanje spada li neka aktivnost u domen odgovornosti menadžmenta zavisi od okolnosti i zahtijeva rasuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje se obično smatra da spadaju u domen odgovornosti menadžmenta uključuju:
- utvrđivanje politika i strateških pravaca;
 - zapošljavanje i otpuštanje zaposlenika;
 - usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za aktivnosti zaposlenika subjekta u odnosu na rad zaposlenika za subjekt;
 - odobravanje transakcija;
 - kontrola ili menadžment bankovnih računa ili investicija;
 - odlučivanje koje preporuke društva ili neke treće strane se trebaju provesti;
 - podnošenje izvještaja osobama nadležnim za upravljanje u ime menadžmenta; i
 - preuzimanje odgovornosti za osmišljavanje, provođenje i održavanje internih kontrola.
- 291.143 U pružanju usluga s izražavanjem uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, društvo za reviziju neće preuzeti odgovornosti menadžmenta kao dio usluge s izražavanjem uvjerenja. Kada bi društvo za reviziju preuzelo odgovornost menadžmenta kao dio usluge s izražavanjem uvjerenja, nastale prijetnje bi bile toliko značajne da nema takvih zaštitnih mjera koje bi mogle da svedu te prijetnje na prihvatljiv nivo. Ako društvo za reviziju preuzme odgovornost menadžmenta kao dio bilo koje druge usluge koja se pruža klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, društvo za reviziju će se uvjeriti da ta odgovornost nije povezana sa predmetom ispitivanja ili informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koje pruža to društvo za reviziju.
- 291.144 Kada pruža usluge vezane za predmet ispitivanja ili informacije o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koje pruža društvo za reviziju, društvo za reviziju će se uvjeriti da je menadžment klijenta donosi sve odluke i vrši svo rasuđivanje vezano za predmet ispitivanja ili informacije o predmetu

ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koje su u domenu odgovornosti menadžmenta. To uključuje osiguranje da menadžment klijenta:

- odredi osobu koja posjeduje odgovarajuće vještine, znanje i iskustvo da u svim trenucima bude odgovorna za odluke klijenta i vrši nadzor nad uslugama. Takva osoba, poželjno unutar višeg menadžmenta, će razumjeti ciljeve, sadržaj i rezultate usluga i odvojene odgovornosti klijenta i društva za reviziju. Međutim, od te osobe se ne zahtijeva da ima stručnost za vršenje ili ponovno vršenje usluga;
- vrši nadzor usluga i ocjenjuje dekvatnost rezultata usluga obavljenih za svrhe klijenta; i
- prihvata odgovornost za sve radnje, ako postoje, koje treba poduzeti a koje proizlaze iz rezultata usluga.

Datum stupanja na snagu

Izmjene su na snazi od 15. aprila 2016. godine, osim izmjena Odjeljka 290, koje su na snazi za revizije finansijskih izvještaja za periode koji počinju na dan ili nakon 15. aprila 2016. godine. Ranija primjena je dopuštena.



**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: 978-1-60815-235-3