

Priručnika s Međunarodnim
kodeksom etike za
profesionalne računovođe

s Međunarodnim standardima
neovisnosti

izdanje 2022.

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

Ovu publikaciju je objavila Međunarodna federacija profesionalnih računovođa (International Federation of Accountants (IFAC®)). Njezina misija je služenje javnom interesu pružanjem podrške razvijanju visokokvalitetnih međunarodnih standarda, promoviranjem usvajanja i primjene tih standarda, građenjem kapaciteta profesionalnih računovodstvenih organizacija, te iznošenjem stajališta o pitanjima od javnog interesa. Ova publikacija se može za osobnu uporabu učitati na računalo ili kupiti od International Ethics Standards Board for Accountants® – IESBA® na internet stranici: www.ethicsboard.org.

Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti) (eng. International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™), nacrti za diskusiju (eng. Exposure Drafts), konzultacijski dokumenti (eng. Consultation Papers) i ostale publikacije IESBA objavljuje, a autorska prava na njih ima IFAC.

IESBA i IFAC ne prihvaćaju odgovornost za štetu uzrokovanu bilo kojoj osobi koja djeluje ili se suzdržava od djelovanja u skladu s materijalima u ovoj publikaciji, neovisno je li ta šteta prouzrokovana nepažnjom ili na neki drugi način.

Nazivi 'International Ethics Standards Board for Accountants', 'International Code of Ethics for Professional Accountants™' (including 'International Independence Standards™'), 'International Federation of Accountants', 'IESBA', 'IFAC', IESBA logo, logo IFAC su zaštitni znakovi IFAC-a ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni žigovi IFAC u Sjedinjenim Američkim Državama i drugim državama.

Copyright© rujna, 2022. ima International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Za svako umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za slične uporabe ovog dokumenta, osim u slučaju uporabe ovog dokumenta isključivo za osobne potrebe nekomercijalne prirode, potrebno je tražiti pisano dopuštenje IFAC-a. Kontaktirati: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-512-5

Ovaj Priručnik s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), izdanje 2022., International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), koje je u rujnu 2022. na engleskom jeziku objavio International Federation of Accountants (IFAC), na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u prosincu 2022. i objavljuje se uz dopuštenje IFAC. Postupak prevođenja Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), izdanje 2022., razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s dokumentom „Izjava o politici – politika prevođenja publikacija International Federation of Accountants (hrv. Međunarodne federacije računovođa)“. Odobreni tekst Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), izdanje 2022., je verzija koju je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), izdanje 2022.© 2022 IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), izdanje 2022.© 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards), 2022 Edition ISBN: 978-1-60815-508-8

Kontaktirati permissions@ifac.org za dozvolu za umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za slične uporabe ovog dokumenta.

Objavio:



Nakladnik

HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

Zagreb, Radnička cesta 52/V

Web: www.revizorska-komora.hr

E-mail: hrk@revizorska-komora.hr

Tel. +385 1 4649 618

Za nakladnika

Berislav Horvat

Odbor za revizijske standarde i profesionalnu etiku:

Mirela Copot Marjanović, Joško Džida, Jeni Krstičević, Zvonimir Madunić

Michaela Tomičić, Marina Tonžetić, Ivana Turjak Čebohin

Prijevod

Hrvatska revizorska komora

Zagreb, Radnička cesta 52/V

Zagreb, prosinac 2022.

**PRIRUČNIK S MEĐUNARODNIM KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE
RAČUNOVOĐE (S MEĐUNARODNIM STANDARDIMA NEOVISNOSTI)**

IZDANJE 2022.

Stranica

Kako je uređen ovaj Priručnik

Sadržaj Priručnika je podijeljen na sljedeće dijelove:

Uvodno o Odboru za međunarodne standarde etike za računovođe.....	5
Uloga Međunarodne federacije računovođa.....	6
Područje koje uređuje ovaj Priručnik.....	7
Značajne promjene u odnosu na izdanje iz 2021. godine.....	8
Vodič kroz Kodeks.....	9
Sadržaj.....	13
Predgovor.....	16
Dio 1. – Pridržavanje Kodeksa, temeljna načela i konceptualni okvir.....	17
Dio 2. – Profesionalni računovođe u gospodarstvu.....	33
Dio 3. – Profesionalni računovođe u javnoj praksi.....	67
Međunarodni standardi neovisnosti (dijelovi 4A i 4B).....	107
Dio 4A – Neovisnost kod angažmana revizije i uvida.....	108
Dio 4B – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.....	195
Pojmovnik s popisom kratica.....	231
Datum stupanja na snagu.....	245
Izmjene Kodeksa.....	246

Autorska prava i prevođenje

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

IFAC razumije važnost toga da sastavljači i korisnici financijskih izvještaja, revizori i drugi profesionalni računovođe, regulatori i tijela za propisivanje standarda pojedinačnih država, članska tijela *IFAC*-a, odvjetnici, akademska zajednica, studenti i ostale zainteresirane grupe u državama neengleskog govornog područja imaju pristup standardima na materinskom jeziku i stoga *IFAC* potiče i olakšava reproduciranje ili prevođenje i reproduciranje svojih publikacija.

Politika *IFAC*-a u vezi s prevođenjem i reproduciranjem publikacija na koja ima autorska prava navedena je u dokumentima: *Politika prevođenja i reproduciranja standarda koju je objavila Međunarodna federacija računovođa* i *Politika reproduciranja ili prevođenja i reproduciranja publikacija Međunarodne federacije računovođa*. Sve strane koje su zainteresirane za reproduciranje ili prevođenje i reproduciranje ovog Priručnika moraju kontaktirati permissions@ifac.org za dobivanje informacija o relevantnim uvjetima.

UVODNO O ODBORU ZA MEĐUNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVOĐE®

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (engl. International Ethics Standards Board for Accountants® - IESBA®) je neovisno globalno tijelo za donošenje standarda. Misija IESBA je služenje javnom interesu donošenjem etičkih standarda, uključivo zahtjeva za neovisnost revizora, koji nastoje podići ljestvicu za etično ponašanje i praksu svih računovođa kroz čvrst, globalno provodljiv *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti (Kodeks))* (eng. *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards™) (the Code)*)

IESBA vjeruje da jedan skup etičkih standarda visoke kvalitete poboljšava kvalitetu i dosljednost usluga koje pružaju profesionalni računovođe i tako doprinosi javnom povjerenju i pouzdanju u računovodstvenu profesiju. IESBA donosi svoje standarde u javnom interesu uz savjete od IESBA-ine Konzultativne grupe (eng. Consultative Group – CAG) i pod nadzorom Odbora za javni nadzor (eng. Public Interest Oversight Board – PIOB).

IESBA-u čini 18 članova iz cijelog svijeta od kojih su najviše devet iz prakse a najmanje troje predstavnici javnosti (pojedinci od kojih se očekuje da odražavaju i koji odražavaju širi javni interes). Članove IESBA biraju Nominacijska povjerenstva Odbora za standarde PIOB-a (eng. SSB NomCo) uzimajući u obzir potrebu za uravnoteženjem zajedničkih vještina Odbora i za osiguravanje različitosti i više dionika u sastavu Odbora. SSB NomCo preporuča PIOB-u odobrenje imenovanja članova Odbora

U razvijanju vlastitih standarda IESBA mora biti transparentan u svojim aktivnostima i pridržavati se postupka koji je odobrio PIOB. Sastanci Odbora, otvoreni su za javnost a dnevni red i prateća dokumentacija dostupni su na internet stranici IESBA-e.

Za više informacija posjetite: www.ethicsboard.org.

ULOGA MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA

Međunarodna federacija računovođa (engl. International Federation of Accountants® - IFAC®) sa svojim organizacijama – članicama služi javnom interesu poboljšavanjem relevantnosti, reputacije i vrijednosti globalne računovodstvene profesije, doprinosenjem razvoju snažnih i održivih organizacija, tržišta i ekonomija. Iznosi stajališta i djeluje kao glas za globalnu profesiju, vodi i razvija profesiju koja je spremna za budućnost te doprinosi i promovira razvoj, usvajanje i implementaciju međunarodnih standarda visoke kvalitete. Osnovana u 1977. godini, IFAC trenutno obuhvaća više od 180 članica i pridruženih članica u 135 zemalja i jurisdikcija te predstavlja više od 3 milijuna računovođa u javnoj praksi, sektoru obrazovanja, državnim službama, gospodarskim granama i trgovini.

Kao dio svojeg mandata služenja javnom interesu, IFAC doprinosi razvoju, usvajanju i uvođenju visokokvalitetnih međunarodnih standarda etike za računovođe, i to prvenstveno tako što podržava rad IESBA. IFAC osigurava ljudske resurse, upravljanje kapacitetima, komunikacijsku podršku i financiranje tog neovisnog odbora za donošenje standarda. Pored toga, IFAC olakšava provođenje postupka nominacije i odabira članova Odbora.

IESBA donosi svoje programe rada i odobrava svoje publikacije u skladu sa za to propisanim postupkom, bez uključivanja IFAC-a. IFAC nema mogućnost utjecanja na programe rada i publikacije Odbora već isključivo objavljuje priručnike, standarde i druge publikacije i ima autorska prava na njih.

Nezavisnost IESBA je zaštićena na više načina:

- propisanim, neovisnim javnim nadzorom nad donošenjem standarda koji provodi PIOB (za više informacija vidjeti: www.ipiob.org), što uključuje rigorozan propisani postupak s javnom raspravom;
- javnim pozivom za nominiranje i propisanim neovisnim nadzorom koji provodi PIOB nad postupkom nominiranja/selekcije;
- potpunom transparentnošću, kako u smislu propisanog postupka donošenja standarda tako i u smislu javne dostupnosti materijala za točke dnevnog reda, sastanaka i publiciranje osnova za zaključke uz svaki konačni standard;
- uključivanjem Konzultativno savjetodavne grupe (eng. Consultative Advisory Group - CAG) i promatrača u postupak donošenja; i
- zahtjevom da članovi IESBA, kao i nominirajuće/poslodavne organizacije budu privrženi ostvarivanju misije Odbora vezano uz neovisnost, integritet i javni interes.

Za daljnje informacije posjetite internet stranicu IFAC-a www.ifac.org.

PODRUČJE KOJE UREĐUJE OVAJ PRIRUČNIK

IZDANJE 2022.

Za potrebe kontinuiranog referenciranja, ovaj Priručnik objedinjava informacije o ulozi IFAC-a i službeni tekst Međunarodnog kodeksa etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti) (Kodeks) koji je izdao IESBA.

ZNAČAJNE PROMJENE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2021. (KODEKS)

Ovaj priručnik zamjenjuje izdanje *Priručnika Međunarodnog etičkog kodeksa za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti) za 2021. godinu* i uključuje sljedeće izmjene koje će stupiti na snagu u prosincu 2022. godine:

- Izmjene koje se odnose na usluge bez izražavanja uvjerenja (NAS) i odredbe Kodeksa povezane s naknadama.
- Izmjene za rješavanje objektivnosti pregledavatelja kvalitete angažmana (EQR) i drugih primjerenih pregledavatelja.
- Usklađujuće izmjene i dopune Kodeksa vezane uz upravljanje kvalitetom koje su izdane kao rezultat finalizacije paketa standarda upravljanja kvalitetom Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

Odobrene promjene koje još nisu stupile na snagu

Izdanje Priručnika za 2022. godinu sadržava izmijenjenu definiciju subjekta od javnog interesa (eng. PIE) u kojoj se, među ostalim, navodi širi popis kategorija PIE, uključujući novu kategoriju "subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje" koja zamjenjuje kategoriju "subjekt uvršten na burzu".

Izmijenjena definicija PIE-a i povezane odredbe stupit će na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na ili nakon 15. prosinca 2024. godine. Prijevremeno usvajanje će biti dopušteno.

Promjene su objavljene na internetskim stranicama IESBA-e u travnju 2022.

Promjene koje će stupiti na snagu u 2024. godini odrazit će se na e-Kodeks u 2024. godini.

Promjene Kodeksa izdane nakon travnja 2022. godine i nacrti za raspravu

Za informacije o najnovijim promjenama i radi pribavljanja konačnih objava nakon travnja 2022. godine ili nacrti za raspravu koji su u postupku rasprave posjetite internet stranicu IESBA www.ethicsboard.org.

VODIČ KROZ KODEKS

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

Svrha Kodeksa

1. Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti) (u daljnjem tekstu: Kodeks) propisuje temeljna načela etike za profesionalne računovođe, odražavajući prihvaćanje odgovornosti za zaštitu javnog interesa od strane profesije. Ova načela određuju standard ponašanja kakvo se očekuje od svakog profesionalnog računovođe i uključuju načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti, te profesionalnog ponašanja.

2. Kodeks daje konceptualni okvir koji su profesionalni računovođe dužni primjenjivati kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama pridržavanju navedenih temeljnih načela. Kodeks sadrži zahtjeve i materijale za primjenu u vezi s različitim pitanjima radi pomaganja računovođama kod primjene konceptualnog okvira u odnosu na ta pitanja.

3. Ako je riječ o angažmanima revizije i uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja, Kodeks propisuje Međunarodne standarde neovisnosti koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti kod obavljanja tih angažmana.

Kako je Kodeks strukturiran

4. Kodeks sadrži sljedeće:

- Dio 1. – Pridržavanje Kodeksa, temeljnih načela i konceptualnog okvira, koji uključuje temeljna načela i konceptualni okvir i primjenjuje se na sve profesionalne računovođe;
- Dio 2. – Profesionalni računovođe u gospodarstvu, koji sadrži dodatne materijale za profesionalne računovođe u gospodarstvu ako obavljaju profesionalne aktivnosti. Profesionalni računovođe u gospodarstvu uključuju profesionalne računovođe koji su zaposleni, angažirani ili s kojima je ugovoreno obavljanje izvršnih i drugih funkcija u, na primjer,:
 - trgovini, industriji ili uslužnim djelatnostima;
 - javnom sektoru;
 - sektoru obrazovanja;
 - neprofitnom sektoru;
 - regulativnim ili profesionalnim tijelima.

Dio 2. se također primjenjuje na osobe koje su profesionalni računovođe u javnoj praksi ako profesionalne poslove obavljaju na osnovi odnosa s društvom bilo kao vanjski ugovaratelji, zaposlenici ili vlasnici;

- Dio 3. – Profesionalni računovođe u javnoj praksi, koji sadrži dodatne materijale koji se primjenjuju na profesionalne računovođe u javnoj praksi kad pružaju profesionalne usluge;
- Međunarodni standardi neovisnosti sadrže dodatne materijale koji se primjenjuju na profesionalne računovođe u javnoj praksi kad pružaju usluge izražavanja uvjerenja, kako slijedi:

- Dio 4A. – *Neovisnost kod angažmana revizije i uvida*, koji se primjenjuje na angažmane revizije i uvida;
- Dio 4B. – *Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida*, koji se primjenjuje na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida;
- Pojmovnik koji sadrži definirane pojmove (zajedno s dodatnim objašnjenjima, ako je primjereno) i opisane pojmove koji imaju posebno značenje u pojedinim dijelovima Kodeksa. Na primjer, kao što je to navedeno u Pojmovniku, u dijelu 4A. pojam 'angažman revizije' odnosi se jednako na angažmane revizije i na angažmane uvida u financijske izvještaje. Osim toga Pojmovnik sadrži i popis kratica koje su korištene u Kodeksu i drugim standardima na koje se Kodeks poziva.

5. Kodeks sadrži odjeljke koji pokrivaju određena tematska područja. Neki od tih odjeljaka su dalje podijeljeni na pododjeljke koji obrađuju određene aspekte tih tematskih područja. Svaki odjeljak Kodeksa, ako je primjereno, ima sljedeću strukturu:

- Uvod – sadrži predmet odjeljka i uvodi zahtjeve i materijale za primjenu u kontekstu konceptualnog okvira. Uvodni dio sadrži informacije koje su važne za razumijevanje i primjenu svakog dijela i njegovih odjeljaka, uključujući objašnjenja korištenih pojmova.
- Zahtjevi – propisuju opće i posebne obveze u vezi s predmetom odjeljka;
- Materijali za primjenu – daju kontekst, objašnjenja, sugestije za postupanje ili navode pitanja koja treba razmotriti, ilustracije i druge upute koje pomažu kod ispunjavanja zahtjeva.

Kako koristiti Kodeks

Temeljna načela, neovisnost i konceptualni okvir

6. Kodeks zahtijeva od profesionalnih računovođa da se pridržavaju temeljnih načela etike. Kodeks također zahtijeva od njih korištenje konceptualnog okvira kako bi utvrdili, ocijenili i postupali s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela. Primjena konceptualnog okvira zahtijeva posjedovanje ispitivačkog uma, primjenjivanje profesionalne prosudbe, te korištenje testa razumne i informirane treće strane.

7. Konceptualni okvir uvažava činjenicu da bi postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su uspostavili profesija, zakoni i regulativa, društvo ili poslodavna organizacija mogli utjecati na utvrđivanje prijetnji. Ti uvjeti, politike i postupci također bi mogli biti relevantan čimbenik kod ocjene profesionalnog računovođe je li prijetnja na prihvatljivoj razini. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini, konceptualni okvir zahtijeva od računovođe postupanje s prijetnjama. Poduzimanje zaštitnih mjera je jedan od načina na koji bi se moglo postupati s prijetnjama. Zaštitne mjere su radnje koje računovođa poduzima, pojedinačno ili skupno, s ciljem učinkovitog reduciranja prijetnji pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu.

8. Povrh toga, Kodeks od profesionalnih računovođa zahtijeva da kod obavljanja revizije, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja budu neovisni. Konceptualni okvir se na isti način primjenjuje na utvrđivanje, ocjenu i postupanje s prijetnjama nezavisnosti kao što se primjenjuje na prijetnje pridržavanju temeljnih načela.

9. Pridržavanje Kodeksa zahtijeva poznavanje, razumijevanje i primjenu:

- svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka u kontekstu dijela 1., zajedno s dodatnim materijalima sadržanim u odjeljcima 200., 300., 400. i 900., kako je primjenjivo;
- svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka kao što je, na primjer, primjena odredbi koje su sadržane nakon podnaslova 'opće odredbe' ili 'svi klijenti revizije' zajedno sa svim dodatnim posebnim odredbama, uključujući odredbe navedene nakon podnaslova 'klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa' ili 'klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa';
- svih relevantnih odredbi sadržanih u određenom odjeljku u kombinaciji sa svim dodatnim odredbama koje su sadržane u bilo kojem relevantnom pododjeljku.

Zahtjevi i materijali za primjenu

10. Zahtjeve i materijale za primjenu treba tumačiti i primjenjivati na način koji je usmjeren na pridržavanje temeljnih načela, primjenjivanje konceptualnog okvira i na očuvanje neovisnosti kod obavljanja angažmana revizije, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Zahtjevi

11. Zahtjevi su označeni slovom 'Z' i u većini slučajeva uključuju izraz „će“ (ili „treba(ju); dužan je/dužni su; mora(ju)“, op. prev) kojim se u Kodeksu profesionalnom računovođi ili društvu nameće obveza pridržavanja odredbe u kojoj je takav izraz korišten.

12. U nekim situacijama, Kodeks sadrži posebno izuzeće od zahtjeva. U tim situacijama, odredba je označena slovom 'Z', ali se služi glagolom 'mogu' ili kondicionalnom formulacijom.

13. Izraz 'mogu' se u Kodeksu koristi za davanje dopuštenja za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. Ovaj izraz se ne koristi da bi se izrazila mogućnost.

14. Izraz 'moglo bi' se u Kodeksu koristi za izražavanje mogućnosti pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja neke radnje. Pojam ne pripisuje poseban stupanj mogućnosti ili vjerojatnosti kad se koristi u vezi s prijetnjom, s obzirom da procjena razine prijetnje ovisi o činjenicama i okolnostima konkretnog pitanja, događaja ili radnje.

Materijali za primjenu

15. Povrh zahtjeva, Kodeks sadrži i materijale za primjenu koji daju relevantan kontekst za ispravno razumijevanje Kodeksa. Osobito, svrha materijala za primjenu je da profesionalnom računovođi pomognu razumjeti na koji način primijeniti konceptualni okvir u konkretnim okolnostima te kako razumjeti i ispuniti određeni zahtjev. Iako se samim materijalima za primjenu ne propisuju zahtjevi, potrebno ih je razmotriti kako bi se ispravno primijenili zahtjevi Kodeksa, uključujući primjenu konceptualnog okvira. Materijali za primjenu označeni su slovom 'P'.

16. Ako materijali za primjenu uključuju popise primjera takvi popisi nisu iscrpni.

Dodatak Vodiču kroz Kodeks

17. Dodatak ovom Vodiču daje pregled Kodeksa.

DIO 1.

PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNA NAČELA I KONCEPTUALNI OKVIR

(SVI PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE – odjeljci od 100. do 199.)

DIO 2.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU
(odjeljci od 200. do 299.)

(Dio 2. se primjenjuje i na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi ako obavljaju profesionalne aktivnosti u skladu sa svojim odnosom s društvom)

DIO 3.

PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI
(odjeljci od 300. do 399.)

MEĐUNARODNI STANDARDI NEOVISNOSTI
(dijelovi 4A. i 4B.)

**DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA
REVIZIJE I UVIDA**
(odjeljci od 400. do 899.)

**DIO 4B. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S
IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU
ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA**
(odjeljci od 900. do 999.)

POJMOVNIK

(SVI PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE)

**PRIRUČNIK S MEĐUNARODNIM KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE
RAČUNOVOĐE**

(S MEĐUNARODNIM STANDARDIMA NEOVISNOSTI)

SADRŽAJ

	Stranica
PREDGOVOR	
DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNA NAČELA	
I KONCEPTUALNI OKVIR	17
100. Pridržavanje Kodeksa	18
110. Temeljna načela	20
111. Integritet	21
112. Objektivnost	21
113. Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja	22
114. Povjerljivost	22
115. Profesionalno ponašanje	24
120. Konceptualni okvir	25
DIO 2. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU	33
200. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u gospodarstvu	34
210. Sukobi interesa	38
220. Pripremanje i prezentiranje informacija	41
230. Djelovanje s dostatnom razinom stručnosti	45
240. Financijski interesi, naknade i poticaji u vezi s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka	47
250. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja	49
260. Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative	54
270. Pritisak radi povrede temeljnih načela	63
DIO 3. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI	67
300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u javnoj praksi	68
310. Sukobi interesa	74
320. Profesionalna imenovanja	79
321. Druga mišljenja	83

325. Objektivnost pregledavatelja kvalitete i drugih primjerenih pregledavatelja	84
330. Naknade i druge vrste nagrađivanja	86
340. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja	88
350. Čuvanje imovine klijenta	93
360. Reagirane na nepridržavanje zakona i regulative	94
MEĐUNARODNI STANDARDI NEOVISNOSTI (DIJELOVI 4A. I 4B.)	107
DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA	108
400. Primjena konceptualnog okvira kod angažmana revizije i uvida	108
410. Naknade	122
411. Politike nagrađivanja i ocjenjivanja	133
420. Darovi i ugošćivanja	134
430. Postojeći ili izgledni sudski spor	135
510. Financijski interesi	136
511. Zajmovi i garancije	140
520. Poslovni odnosi	142
521. Obiteljski i osobni odnosi	144
522. Nedavni rad za klijenta revizije	147
523. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije	148
524. Zapošljavanje u klijentu revizije	149
525. Privremena dodjeljivanja osoblja	152
540. Duga povezanost osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije	153
600. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije	158
601. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge	166
602. Administrativne usluge	168
603. Usluge procjene vrijednosti	169
604. Porezne usluge	170
605. Usluge unutarnje revizije	178
606. Usluge u vezi s IT sustavima	181
607. Usluge podrške u sudskim sporovima	183
608. Pravne usluge	185
609. Usluge zapošljavanja	190

610. Usluge u vezi s korporativnim financiranjem	190
800. Izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani revizije i uvida)	192
DIO 4B. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA	
KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA	195
900. Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida	196
905. Naknade	204
906. Darovi i ugošćivanje	208
907. Postojeći ili izgledni sudski sporovi	209
910. Financijski interesi	210
911. Zajmovi i garancije	213
920. Poslovni odnosi	215
921. Obiteljski i osobni odnosi	217
922. Nedavni rad za klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja	220
923. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja	221
924. Zapošljavanje u klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja	222
940. Duga povezanost osoblja s klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja	224
950. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja	226
990. Izvješća s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida)	229
POJMOVNIK S POPISOM KRATICA	231
DATUM STUPANJA NA SNAGU	245

PREDGOVOR

IESBA razvija i izdaje, u okviru svojih vlastitih ovlasti za donošenje standarda, Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) (Kodeks). Kodeks je namijenjen korištenju od strane profesionalnih računovođa u cijelom svijetu. IESBA utvrđuje Kodeks za međunarodnu uporabu pridržavajući se propisanog postupka.

Međunarodna federacija računovođa (IFAC) donosi zasebne zahtjeve u vezi s Kodeksom za tijela svojih članica.

**DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, OSNOVNA NAČELA
I KONCEPTUALNI OKVIR**

	Stranica
Odjeljak 100. Pridrđavanje Kodeksa	18
Odjeljak 110. Temeljna načela	20
Pododjeljak 111. – Integritet	21
Pododjeljak 112. – Objektivnost	21
Pododjeljak 113. – Profesionalna kompetentnost i duđna pažnja	22
Pododjeljak 114. – Povjerljivost	22
Pododjeljak 115. – Profesionalno ponašanje	24
Odjeljak 120. Konceptualni okvir	25

DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNA NAČELA

I KONCEPTUALNI OKVIR

ODJELJAK 100. PRIDRŽAVANJE KODEKSA

Uvod

100.1. Karakteristično obilježje računovodstvene profesije je prihvaćanje odgovornosti djelovanja u javnom interesu.

100.2 Povjerenje u knjigovodstvenu profesiju razlog je zašto poduzeća, vlade i druge organizacije uključuju profesionalne računovođe u široki raspon područja, uključujući financijsko i korporativno izvještavanje, izražavanje uvjerenja i druge profesionalne aktivnosti. Računovođe razumiju i priznaju da se takvo povjerenje temelji na vještinama i vrijednostima koje računovođe unose u profesionalne aktivnosti koje poduzimaju, uključujući:

- (a) pridržavanje etičkih načela i profesionalnih standarda;
- (b) korištenje poslovne snalažljivosti;
- (c) primjena stručnog znanja o tehničkim i drugim pitanjima; i
- (d) primjena profesionalne prosudbe.

Primjena tih vještina i vrijednosti omogućuje računovođama davanje savjeta ili drugog rezultata koji zadovoljava svrhu za koju je pružen i na koji se mogu osloniti namjeravani korisnici takvog rezultata.

100.3 Kodeksom se utvrđuju visoki standardi kvalitete etičkog ponašanja koji se očekuju od profesionalnih računovođa a koje profesionalne računovodstvene organizacije članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC) trebaju usvojiti ili koristiti kao temelj za njihove etičke kodekse. Kodeks također mogu koristiti ili usvojiti oni koji su odgovorni za utvrđivanje etičkih standarda za profesionalne računovođe u određenim sektorima ili jurisdikcijama te od strane društava u razvijanju svojih etičkih politika i politika neovisnosti.

100.4 Kodeksom se uspostavlja pet temeljnih načela kojih se moraju pridržavati svi profesionalni računovođe. Kodeks uključuje i konceptualni okvir kojim se utvrđuje pristup koji treba koristiti kako bi se utvrdile, procijenile i razriješile prijetnje pridržavanju tih temeljnih načela te, za revizije i druge angažmane s izražavanjem uvjerenja, prijetnje neovisnosti. Kodeks primjenjuje temeljna načela i konceptualni okvir i na niz činjenica i okolnosti s kojima bi se računovođe mogli susresti, bilo u gospodarstvu ili u javnoj praksi

Zahtjevi i materijal za primjenu

100.5. P1. Zahtjevi u Kodeksu, koji su označeni slovom 'Z', nameću obveze.

100.5. P2. Materijali za primjenu, označeni slovom 'P', daju kontekst, objašnjenja, sugestije za razmatranje radnji ili pitanja, ilustracije i druge upute koje su relevantne za ispravno razumijevanje Kodeksa. Materijali za primjenu osobito su namijenjeni za pomoć profesionalnom računovođi pri razumijevanju načina primijene konceptualnog okvira na konkretne okolnosti i pri razumijevanju i pridržavanju određenog zahtjeva. Iako se samim materijalima za primjenu ne propisuju zahtjevi, potrebno ih je razmotriti kako bi se ispravno primijenili zahtjevi Kodeksa, uključujući primjenu konceptualnog okvira.

Z100.6 Profesionalni računovođa mora se pridržavati Kodeksa.

100.6. P1. Pridržavanje temeljnih načela i usklađenost s konkretnim zahtjevima Kodeksa omogućuju profesionalnim računovođama ispunjavanje svoje odgovornosti za djelovanje u službi javnog interesa.

100.6. P2. Pridržavanje Kodeksa uključuje odgovarajuće razmatranje cilja i namjere određenih zahtjeva.

100.6. P3. Usklađenost sa zahtjevima Kodeksa ne znači obavezno da su profesionalni računovođe ispunile svoju obvezu djelovanja u javnom interesu. Mogle bi postojati neuobičajene ili iznimne okolnosti u kojima računovođa vjeruje da ispunjavanje jednog ili više zahtjeva Kodeksa možda nije u javnom interesu ili bi dovelo do nerazmjernog ishoda. U tim okolnostima računovođu se potiče na savjetovanje s odgovarajućim tijelom kao što je profesionalno ili regulativno tijelo.

100.6. P4. U djelovanju u službi javnog interesa, profesionalni računovođa pri obavljanju profesionalnih aktivnosti razmatra ne samo preferencije ili zahtjeve pojedinog klijenta ili poslodavne organizacije, već i interese drugih dionika.

Z100.7 Ako postoje okolnosti u kojima zakoni ili regulativa profesionalnom računovođi zabranjuju postupati u skladu s određenim dijelovima Kodeksa takvi zakoni i regulativa imaju prednost te je računovođa dužan postupati u skladu s preostalim dijelovima Kodeksa.

100.7. P1. Načelo profesionalnog ponašanja profesionalnom računovođi nalaže pridržavati se relevantnih zakona i regulative. Neke jurisdikcije mogle bi imati odredbe koje se razlikuju ili su šire od odredbi Kodeksa. Računovođe u tim jurisdikcijama moraju biti svjesni tih razlika i pridržavati se strožih odredbi osim ako to zabranjuje zakon ili regulativa.

Povrede Kodeksa

Z100.8 Točke od Z400.80. do Z400.89., te od Z900.50. do Z900.55. uređuju povrede Međunarodnih standarda neovisnosti. Profesionalni računovođa koji utvrdi povredu bilo koje druge odredbe Kodeksa mora procijeniti značajnost te povrede i u kojoj mjeri povreda utječe na sposobnost računovođe da se pridržava temeljnih načela. Profesionalni računovođa će također:

(a) što je prije moguće, poduzeti sve raspoložive radnje kako bi na zadovoljavajući način postupio s posljedicama povrede; i

(b) utvrditi je li povredu potrebno prijaviti relevantnim stranama.

100.8. P1. Relevantne strane kojima bi se mogla prijaviti ovakva povreda uključuju one koje bi povreda mogla pogoditi, profesionalno ili regulativno ili nadzorno tijelo.

ODJELJAK 110.

TEMELJNA NAČELA

Opće odredbe

- 110.1. P1. Postoji pet temeljnih načela kojih se profesionalni računovođa treba pridržavati:
- (a) integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima;
 - (b) objektivnost – koristiti profesionalnu ili poslovnu prosudbu bez kompromitacije zbog:
 - (i) pristranosti;
 - (ii) sukoba interesa; ili
 - (iii) neprimjerenog utjecaja pojedinaca, organizacija, tehnologije ili drugih čimbenika ili neprimjerenog oslanjanja na pojedince, organizacije, tehnologiju ili druge čimbenike.
 - (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja: –
 - (i) stjecati i održavati stručno znanje i vještinu na razini koja je potrebna kako bi se osiguralo da klijent ili poslodavna organizacija dobije kompetentnu profesionalnu uslugu, temeljenu na najnovijim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim pravnim propisima; i
 - (ii) pažljivo obavljati svoje poslove, u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima;
 - (d) povjerljivost – poštovati povjerljivost podataka koji su stečeni kao posljedica profesionalnih i poslovnih odnosa;
 - (e) profesionalno ponašanje – obuhvaća:
 - (i) usklađenost s relevantnim zakonima i regulativom;
 - (ii) ponašanje na način koji je dosljedan s obvezom profesije da djeluje u službi javnog interesa u svim profesionalnim aktivnostima i poslovnim odnosima; i
 - (iii) izbjegavanje bilo kakvog ponašanja za koje profesionalni računovođa zna ili bi trebao znati da bi moglo diskreditirati profesiju.

Z110.2. Profesionalni računovođa mora se pridržavati svakog temeljnog načela.

110.2. P1. Temeljna načela etike uspostavljaju standard ponašanja kakvo se očekuje od profesionalnog računovođe. Konceptualnim okvirom utvrđuje se pristup koji je računovođa dužan primijeniti pri pridržavanju tih temeljnih načela. Pododjeljci od 111. do 115. sadrže zahtjeve i materijale za primjenu u odnosu na svako od temeljnih načela.

110.2. P2. Profesionalni računovođa bi se mogao susresti sa situacijom u kojoj bi pridržavanje jednog temeljnog načela moglo biti u suprotnosti s drugim ili više ostalih temeljnih načela. U takvoj situaciji, računovođa bi mogao razmotriti mogućnost, po potrebi anonimnog, konzultiranja s:

- drugim osobama unutar svog društva ili poslodavne organizacije;

- onima koji su zaduženi za upravljanje;
- profesionalnim tijelom;
- regulativnim tijelom;
- pravnim savjetnikom.

Te konzultacije, međutim, ne oslobađaju računovođu od obveze primjene profesionalne prosudbe kako bi razriješio sukob ili se, ako je potrebno, i ako to ne zabranjuju zakoni ili regulativa, distancirao od pitanja koje stvara sukob.

110.2. P3. Profesionalni računovođa se potiče dokumentirati bit pitanja, pojedinosti svih vođenih razgovora, donesene odluke i osnove za njihovo donošenje.

PODODJELJAK 111. – INTEGRITET

Z111.1 Profesionalni računovođa mora se pridržavati načela integriteta koje mu nameće obvezu biti pošten i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

111.1. P1. Integritet uključuje pošteno poslovanje, istinoljubivost i snagu karaktera za primjereno djelovanje čak i pod pritiskom da se učini suprotno ili kad bi takvo činjenje moglo izazvati neželjene posljedice za osobu ili organizaciju.

111.1. P2. Primjereno djelovanje uključuje:

- (a) ostati kod svog stajališta kad postoje dvojbe ili teške situacije, ili;
- (b) preispitivanje stavova drugih kako i kad to zahtijevaju okolnosti, na način koji je primjeren u danim okolnostima.

Z111.2. Profesionalni računovođa ne smije se svjesno dovesti u vezu s izvještajima, poreznim prijavama, obavještenjima ili drugim informacijama ako vjeruje da one:

- (a) sadrže značajno netočnu izjavu ili izjavu koja dovodi u zabludu;
- (b) sadrže nepromišljeno iznesene izjave ili informacije; ili
- (c) izostavljaju ili prikrivaju neophodne informacije, pri čemu bi to izostavljanje ili prikrivanje moglo dovesti u zabludu.

111.2. P1. Ako profesionalni računovođa modificira izvješće u odnosu na takav izvještaj, poreznu prijavu, obavještenje ili druge informacije ne čini povredu točke Z111.2.

Z111.3. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da je doveden u vezu s informacijama iz točke Z111.2., mora poduzeti korake radi distanciranja od takvih informacija.

PODODJELJAK 112. – OBJEKTIVNOST

Z112.1. Profesionalni računovođa se mora pridržavati načela objektivnosti koje od njega zahtijeva primjenu profesionalne ili poslovne prosudbe bez kompromitacije zbog:

- (a) pristranosti;
- (b) sukoba interesa; ili
- (c) neprimjerenog utjecaja pojedinaca, organizacija, tehnologije ili drugih čimbenika ili neprimjerenog oslanjanja na pojedince, organizacije, tehnologiju

ili druge čimbenike.

Z112.2. Profesionalni računovođa ne smije poduzeti profesionalnu aktivnost ako neka okolnost ili odnos neprimjereno utječu na njegovu profesionalnu prosudbu u vezi s tom aktivnošću.

PODODJELJAK 113. – PROFESIONALNA KOMPETENTNOST I DUŽNA PAŽNJA

Z113.1. Profesionalni računovođa mora se pridržavati načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje koje zahtijeva:

- (a) stjecanje i održavanje razine profesionalnog znanja i vještina koja je potrebna da bi klijent ili poslodavna organizacija dobili kompetentnu profesionalnu uslugu utemeljenu na važećim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim propisima; i
- (b) pažljivo obavljanje svojih poslova u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.

113.1. P1. Pružanje usluga klijentima i poslodavnim organizacijama s profesionalnom kompetentnošću zahtijeva ispravnu prosudbu u primjeni stručnog znanja i vještina pri obavljanju profesionalnih aktivnosti.

113.1. P2. Održavanje profesionalne kompetentnosti zahtijeva neprekidno praćenje i razumijevanje relevantnih stručnih, profesionalnih, poslovnih i tehnoloških promjena. Stalno profesionalno usavršavanje omogućava profesionalnom računovođi razvijanje i održavanje svoje sposobnosti kompetentnog rada u profesionalnom okruženju.

113.1. P3. Pažljivost podrazumijeva obvezu djelovanja u skladu sa zahtjevima angažmana, promišljeno, temeljito i pravovremeno.

Z113.2. Sukladno načelu profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, profesionalni računovođa mora poduzeti sve razumne mjere kako bi osigurao da oni koji kao pripadnici profesije rade pod njegovim vodstvom budu odgovarajuće osposobljeni i nadzirani.

Z113.3. Ako je primjereno, profesionalni računovođa mora upoznati klijente, poslodavnu organizaciju i ostale korisnike svojih profesionalnih usluga ili aktivnosti s ograničenjima koja su svojstvena tim uslugama ili aktivnostima.

PODODJELJAK 114. – POVJERLJIVOST

Z114.1. Profesionalni računovođa mora se pridržavati načela povjerljivosti koje od njega zahtijeva poštivanje povjerljivosti informacija koje je stekao u profesionalnim i poslovnim odnosima. Profesionalni računovođa je dužan:

- (a) biti na oprezu, čak i u društvenom okruženju, spram nehotećnog otkrivanja povjerljivih informacija i to osobito bliskim poslovnim suradnicima ili članovima uže ili najuže obitelji;
- (b) održavati povjerljivost informacija unutar društva ili poslodavne organizacije;
- (c) održavati povjerljivost informacija koje mu je otkrio budući klijent ili poslodavna organizacija;
- (d) ne otkrivati povjerljive informacije koje je stekao na temelju profesionalnih i poslovnih odnosa izvan društva ili poslodavne organizacije bez odgovarajućeg i izričitog odobrenja, osim ako postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili obveza otkrivanja;

- (e) ne koristiti povjerljive informacije koje su stečene na temelju profesionalnih i poslovnih odnosa radi sjecanja osobne koristi ili koristi za treću stranu;
- (f) ne koristiti ili otkrivati povjerljive informacije koje su stečene na temelju profesionalnog ili poslovnog odnosa nakon prestanka tog odnosa; i
- (g) poduzeti sve razumne mjere kako bi osigurao da osoblje pod njegovim nadzorom, te osobe od kojih prima savjete i pomoć poštuju njegovu obvezu čuvanja povjerljivosti.

114.1. P1. Povjerljivost je u službi javnog interesa jer olakšava slobodan protok informacija između klijenta profesionalnog računovođe ili poslodavne organizacije i profesionalnog računovođe zbog spoznaje da pri tome te informacije neće biti otkrivene trećoj strani. Bez obzira na to, profesionalni računovođe su dužni ili bi mogli biti dužni otkriti povjerljive informacije ili bi takvo otkrivanje moglo biti primjereno u sljedećim okolnostima:

- (a) zakon zahtijeva otkrivanje informacija za potrebe, na primjer:
 - (i) pripremanja dokumentacije ili drugih dokaza tijekom sudskog postupka; ili
 - (ii) prijavljivanja uočenih povreda zakona nadležnim javnim tijelima;
- (b) zakon dopušta i klijent ili poslodavna organizacija je dopustila otkrivanje informacija; i
- (c) postoji profesionalna obveza ili pravo na otkrivanje informacija, ako to zakon ne zabranjuje:
 - (i) radi provjere kvalitete od strane profesionalnog tijela;
 - (ii) radi odgovora na upit ili istragu profesionalnog ili regulativnog tijela;
 - (iii) radi zaštite profesionalnih interesa profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
 - (iv) radi pridržavanja stručnih i profesionalnih standarda, uključujući i pridržavanje etičkih zahtjeva.

114.1. P2. Čimbenici koji se, ovisno o okolnostima, moraju razmotriti kod odlučivanja o tome treba li otkriti povjerljive informacije uključuju:

- bi li interesi bilo kojih strana, uključujući treće strane čiji interesi bi mogli biti pogođeni, mogli biti oštećeni ako klijent ili poslodavna organizacija odobri profesionalnom računovođi otkrivanje informacije;
- jesu li su sve relevantne informacije poznate i onoliko koliko je to izvedivo potvrđene. Čimbenici koji utiču na odluku o otkrivanju uključuju:
 - nepotkrijepljene činjenice,
 - nepotpune informacije,
 - neutemeljene zaključke.
- predložena vrsta priopćivanja i kome je upućena;
- jesu li primjereni primatelji oni kojima se upućuje priopćenje.

Z114.2. Profesionalni računovođa mora nastaviti pridržavati se načela povjerljivosti i nakon prestanka njegovog odnosa s klijentom ili poslodavnom organizacijom. Kod promjene poslodavca ili stjecanja novog klijenta, računovođa ima pravo koristiti ranije iskustvo, ali neće koristiti niti otkriti ni jednu povjerljivu informaciju stečenu ili primljenu u sklopu profesionalnog ili poslovnog odnosa.

PODODJELJAK 115. – PROFESIONALNO PONAŠANJE

Z115.1. Profesionalni računovođa mora se pridržavati načela profesionalnog ponašanja koje od njega zahtijeva:

- (a) usklađenost s relevantnim zakonima i regulativom,
- (b) ponašanje na način koji je u skladu s obvezom profesije da postupa u javnom interesu u svim profesionalnim aktivnostima i poslovnim odnosima; i
- (c) izbjegavanje ponašanja za koje zna ili bi trebao znati da bi moglo diskreditirati profesiju.

Profesionalni računovođa ne smije se svjesno uključivati u bilo koje poslovanje, zanimanje ili aktivnost koja narušava ili bi mogla narušiti integritet, objektivnost i dobar ugled profesije i posljedično tome biti u suprotnosti s temeljnim načelima.

115.1. P1. Ponašanje koje bi moglo diskreditirati profesiju uključuje ponašanje za koje bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da negativno utječe na dobar ugled profesije.

Z115.2. Profesionalni računovođa ne smije narušiti ugled profesije prilikom provođenja marketinških ili promotivnih aktivnosti. Profesionalni računovođa mora biti pošten i istinoljubiv i ne smije:

- (a) iznositi preuveličane tvrdnje o uslugama koje nudi, kvalifikacijama ili iskustvu koje ima; ili
- (b) omalovažavati ili stvarati neutemeljene usporedbe s radom drugih osoba.

115.2. P1. Ako je profesionalni računovođa u dvojbi o tome služi li se primjerenim marketingom ili promocijom, takav računovođa se potiče na konzultiranje s relevantnim profesionalnim tijelom.

ODJELJAK 120.

KONCEPTUALNI OKVIR

Uvod

- 120.1. Okolnosti u kojima djeluju profesionalni računovođe mogle bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela. Odjeljak 120. sadrži zahtjeve i materijale za primjenu, uključujući konceptualni okvir, kako bi računovođama pomogao kod pridržavanja temeljnih načela i ispunjavanja njihovih obveza djelovanja u javnom interesu. Ti zahtjevi i materijali za primjenu obuhvaćaju širok spektar činjenica i okolnosti, uključujući različite profesionalne aktivnosti, interese i odnose koji stvaraju prijetnje pridržavanju temeljnih načela. Povrh toga, oni odvrćaju profesionalne računovođe od zaključivanja da je neka situacija dopuštena samo zato što je Kodeks izričito ne zabranjuje.
- 120.2. Konceptualni okvir određuje pristup koji profesionalni računovođa treba primijeniti kako bi:
- (a) utvrdio prijetnje pridržavanju temeljnih načela;
 - (b) procijenio utvrđene prijetnje; i
 - (c) postupao s prijetnjama radi njihovog uklanjanja ili dovođenja na prihvatljivu razinu.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z120.3.** Profesionalni računovođa mora koristiti konceptualni okvir kako bi utvrdio, procijenio i postupio s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela iz odjeljka 110.
- 120.3. P1. Dodatni zahtjevi i materijali za primjenu koji su relevantni za korištenje konceptualnog okvira sadržani su u:
- (a) Dijelu 2. – Profesionalni računovođe u gospodarstvu;
 - (b) Dijelu 3. – Profesionalni računovođe u javnoj praksi; i
 - (c) Međunarodnim standardima neovisnosti, kako slijedi:
 - (i) Dio 4A. – Neovisnost kod angažmana revizije i uvida; i
 - (ii) Dio 4B. – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.
- Z120.4.** Ako postupi s etičkim problemom, profesionalni računovođa mora razmotriti kontekst u kojem je problem nastao ili bi mogao nastati. Ako pojedinac koji je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne aktivnosti obavlja u skladu sa svojim odnosom s društvom, bilo u svojstvu vanjskog ugovaratelja, zaposlenika ili člana društva, takav pojedinac mora se pridržavati odredbi dijela 2 koje se primjenjuju na te okolnosti.
- Z120.5.** Kod primjene konceptualnog okvira, profesionalni računovođa mora:
- (a) imati ispitivački um;
 - (b) primijeniti profesionalnu prosudbu; i
 - (c) koristiti test razumne i informirane treće strane iz točke 120.5. P6.

Ispitivački um

- 120.5. P1.** Ispitivački um preduvjet je za stjecanje razumijevanja poznatih činjenica i okolnosti potrebnih za pravilnu primjenu konceptualnog okvira. Imati ispitivački um uključuje:
- (a) razmatranje izvora, relevantnosti i dostatnosti dobivenih informacija, uzimajući u obzir vrstu, opseg i rezultate profesionalne aktivnosti koja se poduzima; i
 - (b) otvorenost i oprez u pogledu potrebe za daljnjom istragom ili drugim djelovanjem.
- 120.5. P2.** Kad se razmatra izvor, relevantnost i dostatnost dobivenih informacija, profesionalni računovođa mogao bi, između ostalog, razmotriti:
- jesu li se pojavile nove informacije ili je li došlo do promjena u činjenicama i okolnostima;
 - utječe li na informacije ili njihov izvor pristranost ili osobni interes;
 - postoji li razlog za zabrinutost da bi potencijalno relevantne informacije mogle nedostajati iz činjenica i okolnosti poznatih računovođa;
 - postoji li nedosljednost između poznatih činjenica i okolnosti i očekivanja računovođe;
 - pružaju li informacije razumnu osnovu na kojoj se može doći do zaključka;
 - mogu li postojati i drugi razumni zaključci koji bi se mogli donijeti na temelju dobivenih informacija.
- 120.5. P3. Točka Z120.5 zahtijeva od svih profesionalnih računovođa posjedovanje ispitivačkog uma pri utvrđivanju, procjenjivanju i razrješavanju prijetnji temeljnim načelima. Ovaj preduvjet za primjenu konceptualnog okvira primjenjuje se na sve računovođe bez obzira koju profesionalnu aktivnost obavljaju. Standardi u vezi s revizijom, uvidom i drugim izražavanjima uvjerenja, uključujući one koje je izdao IAASB, također od računovođa zahtijevaju primjenu profesionalnog skepticizma koji uključuje kritičku procjenu dokaza.

Primjena profesionalne prosudbe

- 120.5. P4. Profesionalna prosudba uključuje primjenu relevantne stručne osposobljenosti, profesionalnog znanja, vještina i iskustva koji su razmjerni činjenicama i okolnostima, uzimajući u obzir vrstu i opseg konkretnih profesionalnih aktivnosti, te zahvaćene interese i odnose.
- 120.5. P5. Profesionalna prosudba je potrebna onda kada profesionalni računovođa primjenjuje konceptualni okvir radi donošenja informiranih odluka o mogućim pravicima daljnjeg postupanja i radi utvrđenja jesu li te odluke primjerene u danim okolnostima. Pri tom utvrđivanju računovođa bi mogao razmotriti pitanja kao što su:
- jesu li stručno znanje i iskustvo profesionalnog računovođe dovoljni za donošenje zaključka;
 - postoji li potreba za konzultacijom s drugim osobama koje posjeduju relevantnu stručnost ili iskustvo;
 - utječu li pristranost ili predrasude profesionalnog računovođe na njegovu profesionalnu prosudbu.

Razumna i informirana treća strana

120.5. P6. Test razumne i informirane treće strane odnosi se na situaciju u kojoj profesionalni računovođa razmatra bi li vjerojatno neka druga osoba donijela iste zaključke kao i on. Ovo razmatranje obavlja se iz perspektive razumne i informirane treće strane koja odvaga sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka bile poznate ili bi se razumno moglo očekivati da budu poznate profesionalnom računovođi. Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali u pravilu treba imati relevantno znanje i iskustvo za razumijevanje i nepristranu prosudbu primjerenosti zaključaka do kojih je došao računovođa.

Utvrđivanje prijetnji

Z120.6. Profesionalni računovođa mora utvrditi prijetnje pridržavanju temeljnih načela.

120.6. P1. Razumijevanje činjenica i okolnosti, uključujući sve profesionalne aktivnosti, interese i odnose koji bi mogli kompromitirati pridržavanje temeljnih načela, je preduvjet da bi profesionalni računovođa mogao utvrditi prijetnje tom pridržavanju. Postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su uspostavili profesija, pravni propisi, regulativna tijela, društvo ili poslodavna organizacija a koji mogu unaprijediti etično djelovanje računovođe također bi mogli biti od koristi kod utvrđivanja prijetnji pridržavanju temeljnih načela. Točka 120.8. P2. uključuje opće primjere takvih uvjeta, politika i postupaka koji su također relevantni čimbenici kod procjene razine prijetnji.

120.6. P2. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene od strane čitavog niza činjenica i okolnosti. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja dovodi do nastanka prijetnji. Pored toga, i vrste angažmana i radnih zadataka mogle bi biti različite te bi, posljedično tome, mogle stvoriti različite vrste prijetnji.

120.6. P3. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela spadaju u jednu ili više sljedećih kategorija:

- (a) prijetnja temeljem osobnog interesa – prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjerenom utjecati na prosudbu ili ponašanje profesionalnog računovođe;
- (b) prijetnja temeljem samoprovjere – prijetnja da profesionalni računovođa neće primjerenom ocijeniti rezultate prethodne prosudbe koju je donio ili aktivnosti koju je obavio on ili druga fizička osoba iz društva ili poslodavne organizacije a na koju će se računovođa oslanjati kod formiranja zaključaka u sklopu obavljanja tekućih aktivnosti;
- (c) prijetnja temeljem zagovaranja – prijetnja da će profesionalni računovođa promovirati poziciju klijenta ili poslodavca do mjere koja ugrožava objektivnost računovođe;
- (d) prijetnja temeljem zblizenosti – prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili poslodavcem profesionalni računovođa biti previše blagonaklon u odnosu na njihove interese ili olako prihvaćati ono što rade; i
- (e) prijetnja temeljem zastrašenosti – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati djelovati na objektivan način zbog stvarnih ili percipiranih pritisaka, uključujući pokušaje neprimjerenog utjecanja na računovođu.

120.6. P4. Neka okolnost mogla bi stvoriti više od jedne prijetnje a jedna prijetnja bi mogla utjecati na pridržavanje više od jednog temeljnog načela.

Procjenjivanje prijetnji

Z120.7. Ako profesionalni računovođa utvrdi prijetnju pridržavanju temeljnih načela, mora procijeniti je li prijetnja na prihvatljivoj razini.

Prihvatljiva razina

120.7. P1. Prihvatljiva razina je razina na kojoj bi profesionalni računovođa primjenjujući test razumne i informirane treće strane vjerojatno zaključio da se pridržava temeljnih načela.

Relevantni čimbenici za procjenjivanje razine prijetnji

120.8. P1. Razmatranje kvalitativnih kao i kvantitativnih čimbenika je relevantno za procjenu prijetnji koju obavlja profesionalni računovođa, kao i razmatranje skupnog učinka više prijetnji, ako je primjenjivo.

120.8. P2. Postojanje uvjeta, politika i postupaka iz točke 120.6. P1. također bi moglo predstavljati bitan čimbenik kod procjenjivanja razine prijetnji pridržavanju temeljnih načela. Primjeri takvih uvjeta, politika i postupaka uključuju:

- zahtjeve u vezi s korporativnim upravljanjem;
- zahtjeve u pogledu razine stručne spreme, osposobljenosti i iskustva za bavljenje profesijom;
- postojanje učinkovitih sustava za podnošenje žalbi koji profesionalnom računovođi i široj javnosti omogućavaju skretanje pozornosti na neetično ponašanje;
- postojanje izričito propisane obveze prijavljivanja povrede zahtjeva iz područja etike;
- nadzor koji provodi profesija ili regulator i stegovni postupci.

Razmatranje novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti

Z120.9. Ako postane svjestan novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti koje bi mogle utjecati na pitanje je li prijetnja uklonjena ili reducirana na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa mora ponovo procijeniti i postupiti s tom prijetnjom u skladu s nalazima procjene.

120.9. P1. Stalna opreznost tijekom cjelokupnog obavljanja profesionalnih aktivnosti pomaže profesionalnom računovođi utvrditi jesu li se pojavile nove informacije ili su nastale promjene činjenica i okolnosti koje:

- (a) utječu na razinu prijetnje; ili
- (b) utječu na zaključke računovođe u vezi s tim jesu li primijenjene zaštitne mjere i dalje primjerene za razrješavanje utvrđenih prijetnji.

120.9. P2. Ako nova informacija ima za posljedicu utvrđivanje nove prijetnje, profesionalni računovođa je dužan procijeniti i, po potrebi, razriješiti prijetnju (vidjeti točke Z120.7. i Z120.10.).

Postupanje s prijetnjama

Z120.10. Ako profesionalni računovođa utvrdi da utvrđene prijetnje pridržavanju temeljnih načela nisu na prihvatljivoj razini, mora razriješiti prijetnje tako što će ih ukloniti ili reducirati na prihvatljivu razinu. Računovođa to mora postići:

- (a) uklanjanjem okolnosti, uključujući interese ili odnose, koji uzrokuju prijetnje;
- (b) primjenom zaštitnih mjera, tamo gdje postoje i gdje ih je moguće primijeniti, kako bi prijetnje reducirao na prihvatljivu razinu; ili
- (c) odbijanjem obavljanja ili prekidanjem obavljanja konkretne profesionalne aktivnosti.

Radnje za uklanjanje prijetnji

120.10. P1. Ovisno o činjenicama i okolnostima, prijetnja bi se mogla ukloniti kroz uklanjanje okolnosti koje je uzrokuju, ali postoje i određene situacije kada je prijetnju moguće razriješiti isključivo odbijanjem obavljanja ili prekidanjem obavljanja konkretne profesionalne aktivnosti. To stoga što nije moguće ukloniti okolnosti koje su uzrokovale prijetnju, niti primijeniti zaštitne mjere kako bi se prijetnja reducirala na prihvatljivu razinu.

Zaštitne mjere

120.10. P2. Zaštitne mjere su radnje koje profesionalni računovođa poduzima, pojedinačno ili skupno, kako bi prijetnje pridržavanju temeljnih načela učinkovito reducirao na prihvatljivu razinu.

Razmatranje bitnih donesenih prosudbi i općih zaključaka

Z120.11. Profesionalni računovođa mora formirati opći zaključak o tome hoće li radnje koje poduzima ili namjerava poduzeti radi postupanja s nastalim prijetnjama zaista ukloniti te prijetnje ili ih reducirati na prihvatljivu razinu. Kod formiranja tog općeg zaključka, računovođa mora:

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

Ostala razmatranja pri primjeni konceptualnog okvira

Pristranost

120.12. P1. Svjesna ili nesvjesna pristranost utječe na primjenu profesionalnog prosuđivanja pri utvrđivanju, procjeni i rješavanju prijetnji pridržavanju temeljnih načela.

120.12. P2. Primjeri potencijalnih pristranosti kojih treba biti svjestan prilikom primjene profesionalnog prosuđivanja uključuju:

- pristranost sidrenja, što je tendencija korištenja početnog dijela informacija kao sidra prema kojem se naknadne informacije neadekvatno procjenjuju;
- pristranost automatizacije, što je tendencija favoriziranja izlaznih vrijednosti generiranih iz automatiziranih sustava, čak i kada ljudsko rasuđivanje ili kontradiktorne informacije postavljaju pitanje je li takav izlaz pouzdan ili prikladan za svrhu;
- pristranost dostupnosti, što je tendencija davanja veće važnosti događajima ili iskustvima koja odmah padnu na pamet ili su lako dostupna nego onima koja to nisu;

- pristranost potvrđivanja, što je tendencija da se veći značaj daje informacijama koje potkrepljuju postojeće uvjerenje od informacija koje su u suprotnosti ili bacaju sumnju na to uvjerenje;
- grupno razmišljanje, što je tendencija da skupina pojedinaca obeshrabri individualnu kreativnost i odgovornost i kao rezultat toga donese odluku bez kritičkog rasuđivanja ili razmatranja alternativa;
- pretjerano pouzdavanje, što je tendencija precjenjivanja vlastite sposobnosti donošenja točnih procjena rizika ili drugih prosudbi ili odluka;
- pristranost reprezentativnosti, što je tendencija da se razumijevanje temelji na obrascu iskustava, događaja ili uvjerenja za koje se pretpostavlja da su reprezentativni;
- selektivna percepcija, što je tendencija da očekivanja osobe utječu na način na koji osoba gleda na određeno pitanje ili osobu.

120.12. P3. Radnje koje bi mogle ublažiti učinak pristranosti uključuju:

- traženje savjeta od stručnjaka kako bi se dobila dodatna ulazna informacija;
- savjetovanje s drugima kako bi se osigurao odgovarajući izazov kao dio procesa evaluacije;
- educiranje za utvrđivanje pristranosti kao dio stručnog usavršavanja.

Organizacijska kultura

120.13. P1. Djelotvorna primjena konceptualnog okvira od strane profesionalnog računovođe poboljšava se kad se kroz unutarnju kulturu organizacije računovođe promiče važnost etičkih vrijednosti koje su u skladu s temeljnim načelima i drugim odredbama utvrđenima u Kodeksu.

120.13. P2. Promicanje etičke kulture unutar organizacije najučinkovitije je kad:

- vođe i oni u poslovodnim ulogama promiču važnost etičkih vrijednosti organizacije i smatraju sebe i druge odgovornima za pokazivanje tih vrijednosti;
- uspostavljeni su primjereni programi obrazovanja i osposobljavanja, procesi upravljanja te kriteriji vrednovanja i nagrađivanja uspješnosti koji promiču etičku kulturu;
- uspostavljene su učinkovite politike i postupci za poticanje i zaštitu onih koji prijavljuju stvarno ili sumnjivo nezakonito ili neetično ponašanje, uključujući zviždače; i
- organizacija se pridržava etičkih vrijednosti u svojim odnosima s trećim stranama.

120.13. P3. Od profesionalnih računovođa očekuje se poticanje i promicanje kulture temeljene na etici u organizaciji računovođa, uzimajući u obzir njihovu poziciju i radni staž.

Razmatranja kod revizije, uvida, drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja i angažmana za povezane usluge

Kultura društva

120.14. P1. MSUK 1 sadrži zahtjeve i materijal za primjenu koji se odnosi na kulturu društva u kontekstu odgovornosti društva za oblikovanje, implementiranje i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaja ili druga izražavanja uvjerenja ili angažmana za povezane usluge.

Neovisnost

120.15. P1. Međunarodni standardi neovisnosti zahtijevaju od profesionalnih računovođa u javnoj praksi da kod obavljanja revizija, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja budu neovisni. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta. Neovisnost obuhvaća:

- (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućuje izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, čime se pojedincu omogućuje djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;
- (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je kompromitiran integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana revizijskog tima ili tima usluge s izražavanjem uvjerenja.

120.15. P2. *Međunarodni standardi neovisnosti* sadrže zahtjeve i materijale za primjenu koji objašnjavaju na koji način treba koristiti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost kod obavljanja revizija, uvida ili drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni računovođe i društva dužni su se pridržavati tih standarda kako bi kod obavljanja takvih angažmana bili neovisni. Konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i postupanje s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela se jednako može primijeniti i na pridržavanje zahtjeva u vezi s neovisnošću. Kategorije prijetnji pridržavanju temeljnih načela iz točke 120.6. P3. ujedno su i kategorije prijetnji pridržavanju zahtjeva u pogledu neovisnosti.

120.15. P3. Uvjeti, politike i postupci opisani u točkama 120.6. P1. i 120.8. P2. koji bi mogli pomoći u utvrđivanju i procjenjivanju prijetnji pridržavanju temeljnih načela također bi mogli biti čimbenici relevantni za utvrđivanje i procjenjivanje prijetnji neovisnosti. U kontekstu revizija, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja, sustav upravljanja kvalitetom koji je oblikovao, implementirao i kojim upravlja društvo u skladu sa standardima upravljanja kvalitetom koje je izdao IAASB primjer je takvih uvjeta, politika i postupaka.

Profesionalni skepticizam

120.16. P1. Standardi u vezi s revizijom, uvidom i izražavanjem uvjerenja, uključujući standarde koje izdaje IAASB, od profesionalnih računovođa u javnoj praksi zahtijevaju uporabu profesionalnog skepticizma kod planiranja i obavljanja revizija, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja. Profesionalni skepticizam i temeljna načela iz odjeljka 110. su međusobno povezani koncepti.

120.16. P2. Kod revizije financijskih izvještaja, pridržavanje temeljnih načela, pojedinačno ili skupno, podupire primjenu profesionalnog skepticizma kao što je pokazano u sljedećim primjerima:

- *Integritet* zahtijeva od profesionalnog računovođe iskrenost i poštenje. Na primjer, računovođa se pridržava načela integriteta ako:
 - iskreno i pošteno izražava zabrinutost u odnosu na stav klijenta; i
 - nastavlja istraživati nedosljedne informacije i traži dodatne revizorske dokaze kako bi našao odgovore na pitanja koja ga zabrinjavaju a u vezi su s izjavama koje bi mogle biti značajno netočne ili dovoditi u zabludu, kako bi donio informirane odluke o primjerenom pravcu postupanja u danim okolnostima.

- ima snagu karaktera za ispravno postupanje čak i pod pritiskom da se učini suprotno ili kad bi takvo činjenje moglo izazvati neželjene posljedice za osobu ili organizaciju. Primjereno djelovanje uključuje:
 - (a) ostati kod svog stajališta kad postoje dvojbe ili teške situacije, ili;
 - (b) preispitivanje stavova drugih kako i kad to zahtijevaju okolnosti, na način primjeren okolnostima.

Kod činjenja navedenog, profesionalni računovođa pokazuje kritičko ocjenjivanje revizorskih dokaza što doprinosi uporabi profesionalnog skepticizma.

- *Objektivnost* od profesionalnog računovođe zahtijeva primjenjivanje profesionalnog ili poslovnog prosuđivanja bez kompromitacije zbog:
 - (a) pristranosti;
 - (b) sukoba interesa; ili
 - (c) neprimjerenog utjecaja pojedinaca, organizacija, tehnologije ili drugih čimbenika ili neprimjerenom oslanjanje na pojedince, organizacije, tehnologiju ili druge čimbenike.

Računovođa se pridržava načela objektivnosti ako, na primjer:

- (a) utvrdi okolnosti ili odnose, kao što je zblizenost s klijentom, koji bi mogli kompromitirati njegove profesionalne ili poslovne prosudbe; i
- (b) razmatra utjecaj takvih okolnosti i odnosa na svoju prosudbu kod ocjenjivanja jesu li su revizijski dokazi dostatni i primjereni u odnosu na pitanje koje je značajno za financijske izvještaje klijenta.

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

- *Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja* od profesionalnog računovođe zahtijevaju da ima razinu profesionalnog znanja i vještine koja je potrebna za kompetentno pružanje profesionalnih usluga, te da radi pažljivo i u skladu s primjenjivim standardima, zakonima i regulativom. Računovođa se pridržava načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ako:
 - (a) primjenjuje znanje koje je relevantno za specifičnu gospodarsku granu i poslovnu djelatnost klijenta kako bi ispravno identificirao rizike značajnih pogrešnih prikazivanja;
 - (b) oblikuje i obavlja odgovarajuće revizijske postupke; i
 - (c) koristi relevantno znanje kad kritički procjene jesu li revizorski dokazi dostatni i primjereni u danim okolnostima.

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

DIO 2. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU

	Stranica
Odjeljak 200. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u gospodarstvu	34
Odjeljak 210. Sukobi interesa	38
Odjeljak 220. Pripremanje i prezentiranje informacija	41
Odjeljak 230. Djelovanje s dostatnom razinom stručnosti	45
Odjeljak 240. Financijski interesi, naknade i poticaji u vezi s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka	47
Odjeljak 250. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja	49
Odjeljak 260. Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative	54
Odjeljak 270. Pritisak radi povrede temeljnih načela	63

DIO 2. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU

ODJELJAK 200.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU

Uvod

- 200.1. Ovaj dio Kodeksa sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koje profesionalni računovođe u gospodarstvu koriste kad primjenjuju konceptualni okvir iz odjeljka 120. On ne opisuje sve moguće činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose s kojima se profesionalni računovođe u gospodarstvu mogu susresti a koji bi mogli stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela. Stoga, konceptualni okvir od profesionalnih računovođa u gospodarstvu zahtijeva opreznost spram tih činjenica i okolnosti.
- 200.2. Ulagatelji, vjerovnici, poslodavne organizacije i drugi dijelovi poslovne zajednice, kao i vlasti i šira javnost, mogli bi se oslanjati na rad profesionalnih računovođa u gospodarstvu. Profesionalni računovođe u gospodarstvu mogli bi, pojedinačno ili zajedno, biti odgovorni za pripremanje i izvještavanje o financijskim i drugim informacijama na koje bi se mogli osloniti i njihove poslodavne organizacije i treće strane. Također bi mogli biti odgovorni i za učinkovito upravljanje financijama i davanje kompetentnih savjeta o nizu poslovnih pitanja.
- 200.3. Profesionalni računovođa u gospodarstvu mogao bi biti zaposlenik, vanjski ugovaratelj, partner, direktor (bilo izvršni ili neizvršni), vlasnik-direktor ili volonter u poslodavnoj organizaciji. Pravni oblik odnosa računovođe s poslodavnom organizacijom nema utjecaja na njegove etičke odgovornosti.
- 200.4 U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na:
- (a) profesionalnog računovođu u gospodarstvu; i
 - (b) fizičku osobu koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi onda kada obavlja profesionalne aktivnosti u skladu s odnosom računovođe s društvom, bez obzira nalazi li se u svojstvu vanjskog ugovaratelja, zaposlenika ili vlasnika. Više informacija o tome kada se dio 2. primjenjuje na profesionalne računovođe u javnoj praksi sadržano je u točkama Z120.4., Z300.5. i 300.5. P1.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z200.5.** Profesionalni računovođa se mora pridržavati temeljnih načela iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdio, procijenio i postupao s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela.
- 200.5. P1. Profesionalni računovođa je odgovoran za promicanje zakonitih ciljeva poslodavne organizacije. Namjera Kodeksa nije otežati računovođama obavljanje te dužnosti već obuhvatiti okolnosti u kojima bi pridržavanje temeljnih načela moglo biti kompromitirano.
- 200.5. P2. Profesionalni računovođe mogu promovirati stav poslodavne organizacije ako na taj način doprinose postizanju zakonitih ciljeva te organizacije, pod uvjetom da ne daju lažne izjave

ili izjave koje bi mogle dovesti u zabludu. Takvo postupanje u pravilu ne stvara prijetnju temeljem zagovaranja.

200.5. P3. Što je profesionalni računovođa višeg ranga, to je više u prilici i u mogućnosti pristupati informacijama, te utjecati na politike i odluke koje donose ili radnje koje poduzimaju druge osobe iz poslodavne organizacije. U onoj mjeri u kojoj su to u mogućnosti napraviti s obzirom na njihovu poziciju i rang u organizaciji, od računovođa se očekuje da u okviru organizacije potiču i promoviraju kulturu utemeljenu na etici u skladu s točkom 120.13 P3. Primjeri radnji koje bi mogli poduzeti uključuju uvođenje, implementaciju i nadziranje:

- programa edukacije i osposobljavanja o etičkim pitanjima;
- procesa upravljanja i ocjenjivanja uspješnosti te kriterija nagrađivanja koji promiču etičku kulturu;
- politika u pogledu etike i zviždača;
- politika i postupaka koji su oblikovani u cilju prevencije nepridržavanja zakona i regulative.

Utvrđivanje prijetnji

200.6. P1. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene temeljem čitavog niza činjenica i okolnosti. Različite kategorije prijetnji opisane su u točki 120.6. P3. U nastavku teksta navodimo primjere činjenica i okolnosti iz svake od tih kategorija koje bi mogle stvoriti prijetnje s kojima se profesionalni računovođa susreće kod obavljanja profesionalne aktivnosti:

- (a) prijetnje temeljem osobnog interesa
 - profesionalni računovođa ima financijski interes ili je korisnik zajma ili garancije koju mu je dala poslodavna organizacija;
 - profesionalni računovođa sudjeluje u programu nagrađivanja poslodavne organizacije;
 - profesionalni računovođa ima pristup imovini organizacije za osobne potrebe;
 - profesionalnom računovođi je dobavljač poslodavne organizacije ponudio dar ili poseban tretman;
- (b) prijetnje temeljem samoprovjere
 - profesionalni računovođa određuje odgovarajuće računovodstveno postupanje s poslovnom kombinacijom nakon što je izradio studiju izvodivosti koja potkrjepljuje odluku o kupnji;
- (c) prijetnje temeljem zagovaranja
 - profesionalni računovođa ima priliku manipulirati informacijama iz prospekta kako bi dobio financijska sredstva pod povoljnijim uvjetima;
- (d) prijetnje temeljem zblizenosti
 - profesionalni računovođa odgovara za izradu financijskih izvještaja poslodavne organizacije u trenutku kad član njegove najuže ili uže obitelji zaposlen u istoj organizaciji donosi odluke koje utječu na financijske izvještaje te organizacije;

- profesionalni računovođa ima dugotrajno poznanstvo s osobama koje utječu na poslovne odluke;
- (e) prijetnje temeljem zastrašivanja
- profesionalni računovođa ili član njegove najuže ili uže obitelji suočavaju se s prijetnjom otkaza ili smjenjivanja s dužnosti zbog neslaganja s:
 - primjenom nekog računovodstvenog načela;
 - načinom izvještavanja o financijskim informacijama;
 - neki pojedinac pokušava utjecati na postupak donošenja odluke profesionalnog računovođe o, primjerice, dodjeli ugovora ili primjeni nekog računovodstvenog načela.

Procjenjivanje prijetnji

- 200.7. P1. Uvjeti, politike i postupci opisani u točkama 120.6. P1. i 120.8. P2. mogli bi utjecati na procjenu toga je li prijetnja pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivoj razini.
- 200.7. P2. Na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa utječu vrsta i opseg profesionalne aktivnosti.
- 200.7. P3. Na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa moglo bi utjecati radno okruženje u poslodavnoj organizaciji i njeno poslovno okruženje. Na primjer:
- vodstvo koje naglašava značaj etičkog ponašanja i očekivanje da zaposlenici postupaju na etičan način;
 - politike i postupci koji ovlašćuju zaposlenike i potiču ih da o pitanjima etike koja ih zabrinjavaju razgovaraju s višim menadžmentom bez straha od osвете;
 - politike i postupci za implementaciju i praćenje kvalitete rada zaposlenika;
 - sustav za korporativni nadzor ili druge nadzorne strukture i jake interne kontrole;
 - postupci zapošljavanja koji naglašavaju značaj angažiranja kompetentnog visokokvalificiranog osoblja;
 - pravovremeno obavještavanje svih zaposlenih o politikama i postupcima, uključujući obavještavanje o svim izmjenama i dopunama istih, te odgovarajuće stručno osposobljavanje i edukacija u vezi s tim politikama i postupcima;
 - politike u vezi s etikom i kodeksom ponašanja.
- 200.7. P4. Profesionalni računovođe mogli bi razmotriti traženje pravnog savjeta ako vjeruju da su se druge osobe unutar poslodavne organizacije ponašale neetično ili poduzimale neetične radnje ili da će nastaviti s takvim ponašanjem ili postupanjem.

Postupanje s prijetnjama

- 200.8. P1. Odjeljci od 210. do 270. opisuju određene prijetnje koje bi mogle nastati tijekom obavljanja profesionalnih aktivnosti i uključuju primjere radnji kojima bi se mogle razriješiti takve prijetnje.
- 200.8. P2. U ekstremnim situacijama, ako nije moguće ukloniti okolnosti koje su stvorile prijetnje a zaštitne mjere nisu raspoložive ili dovoljne za reduciranje prijetnje na prihvatljivu razinu,

moglo bi se pokazati primjerenim da profesionalni računovođa da otkaz poslodavnoj organizaciji.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

Z200.9. Kad komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, u skladu s Kodeksom, profesionalni računovođa mora utvrditi tko je primjerena osoba ili osobe u okviru upravne strukture poslodavne organizacije s kojom se treba komunicirati. Ako profesionalni računovođa komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, mora odlučiti je li potrebno komunicirati sa svima koji su zaduženi za upravljanje kako bi svi bili adekvatno informirani.

200.9. P1. Kod odlučivanja o tome s kim treba komunicirati, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti:

- (a) prirodu i važnost konkretnih okolnosti; i
- (b) pitanje o kojem treba komunicirati.

200.9. P2. Primjeri podgrupa onih koji su zaduženi za upravljanje su odbor za reviziju ili pojedinačni član grupe onih koji su zaduženi za upravljanje.

Z200.10. Ako profesionalni računovođa komunicira s pojedincima koji imaju i odgovornosti menadžmenta i odgovornosti za upravljanje, računovođa se mora uvjeriti da je komunikacija s tim osobama adekvatno informirala sve osobe koje imaju upravljačku ulogu s kojima bi uobičajeno komunicirao.

200.10. P1. U nekim okolnostima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni su i u menadžment poslodavne organizacije, na primjer, u malom društvu gdje jedini vlasnik vodi društvo i niti jedna druga osoba nema upravljačku ulogu. U tim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira s pojedincem ili pojedincima koji imaju odgovornosti menadžmenta a taj pojedinac/pojedinci su zaduženi i za upravljanje, profesionalni računovođa je udovoljio zahtjevu za komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje.

ODJELJAK 210. SUKOBI INTERESA

Uvod

- 210.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i razriješili prijetnje.
- 210.2. Sukob interesa stvara prijetnje pridržavanju načela objektivnosti a mogao bi stvoriti i prijetnje pridržavanju drugih temeljnih načela. Takve prijetnje mogle bi nastati ako:
- (a) profesionalni računovođa obavlja profesionalnu aktivnost u vezi s određenim pitanjem za dvije ili više strana koje imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje; ili
 - (b) su interes profesionalnog računovođe u vezi s određenim pitanjem i interes strane za koju obavlja profesionalnu aktivnost u odnosu na to pitanje suprotstavljene.
- Strana bi mogla uključivati poslodavnu organizaciju računovođe, dobavljača, kupca, zajmodavca, dioničara ili neku drugu stranu.
- 210.3. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira na sukobe interesa.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z210.4.** Profesionalni računovođa ne smije dopustiti da sukob interesa kompromitira njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 210.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa uključuju:
- obavljanje dužnosti menadžmenta ili upravljanja kod dvije poslodavne organizacije i dobivanje povjerljivih informacija od jedne organizacije koje bi profesionalni računovođa mogao iskoristiti u korist ili na štetu druge organizacije;
 - obavljanje profesionalne aktivnosti za svaku od strana u partnerskom odnosu, pri čemu su obje angažirale računovođu da im pomogne kod raskida partnerskog odnosa;
 - pripremanje financijskih informacija za određene članove menadžmenta poslodavne organizacije koji žele otkupiti interes u društvu;
 - odgovornost za odabir dobavljača za poslodavnu organizaciju kada bi član najuže obitelji računovođe mogao steći financijsku korist od te transakcije;
 - obavljanje dužnosti osobe koja je zadužena za upravljanje poslodavnom organizacijom koja odobrava određena ulaganja u ime kompanije ako će jedno od tih ulaganja povećati vrijednost portfelja ulaganja profesionalnog računovođe ili člana njegove najuže obitelji.

Utvrđivanje sukoba

- Z210.5.** Profesionalni računovođa mora poduzeti razumne korake kako bi utvrdio okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa, te stoga i prijetnje pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Takvi koraci uključuju utvrđivanje:

- (a) vrste relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
- (b) aktivnosti i njezinih implikacija za relevantne strane.

Z210.6. Tijekom obavljanja profesionalne aktivnosti, profesionalni računovođa mora stalno biti na oprezu spram promjena vrste aktivnosti, interesa i odnosa koje bi mogle izazvati sukob interesa.

Prijetnje temeljem sukoba interesa

- 210.7. P1. Općenito, što je izravnija veza između profesionalne aktivnosti i pitanja u odnosu na koje strane imaju suprotstavljene interese, to je veći stupanj vjerojatnosti da prijetnja nije na prihvatljivoj razini.
- 210.7. P2. Primjer radnje koju bi se moglo poduzeti radi uklanjanja prijetnje temeljem sukoba interesa je povlačenje iz postupka donošenja odluka o pitanju iz kojega proizlazi sukob interesa.
- 210.7. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji izazvanih sukobom interesa uključuju:
- restrukturiranje ili razdvajanje određenih aktivnosti i dužnosti;
 - osiguravanje odgovarajućeg nadzora, primjerice, obavljanje aktivnosti pod nadzorom izvršnog ili neizvršnog direktora.

Objavljivanje i suglasnost

Opće odredbe

- 210.8. P1. U pravilu je potrebno:
- (a) relevantnim stranama objaviti vrstu sukoba interesa i na koji način su razriješene sve nastale prijetnje, uključujući primjerene razine u okviru poslodavne organizacije na koje se sukob odrazio; i
 - (b) pribaviti suglasnost relevantnih strana da profesionalni računovođa obavi profesionalnu aktivnost onda kad su primijenjene zaštitne mjere kojima se razrješava prijetnja.
- 210.8. P2. Suglasnost bi se mogla podrazumijevati iz načina na koji se strana ponaša u okolnostima u kojima profesionalni računovođa raspolaže s dovoljno dokaza za zaključak da su strane okvirno upoznate s tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor vezan uz postojanje sukoba.
- 210.8. P3. Ako navedeno objavljivanje ili suglasnost nisu dani u pisanom obliku, profesionalni računovođa se potiče na dokumentiranje:
- (a) vrste okolnosti iz kojih proizlazi sukob interesa;
 - (b) zaštitne mjere koje su, ako je primjenjivo, primijenjene kako bi se razriješile prijetnje; i
 - (c) pribavljenu suglasnost.

Ostala razmatranja

210.9. P1. Kod postupanja sa sukobom interesa, profesionalni računovođa se potiče na traženje uputa od osoba iz poslodavne organizacije i izvan nje, na primjer od profesionalnih tijela, pravnika ili drugog računovođe. Kod objavljivanja ili dijeljenja informacija unutar poslodavne organizacije i traženja uputa od trećih strana, primjenjuje se načelo povjerljivosti.

ODJELJAK 220.

PRIPREMANJE I PREZENTACIJA INFORMACIJA

Uvod

- 220.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se osnovnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 220.2 Pripremanje ili prikazivanje informacija moglo bi stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa, zastrašenosti ili druge prijetnje pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 220.3. P1. Profesionalni računovođe na svim razinama poslodavne organizacije uključeni su u pripremanje ili u prikazivanje informacija unutar same organizacije i izvan nje.
- 220.3. P2. Zainteresirane strane kojima ili za koje se takve informacije pripremaju i prikazuju uključuju:
- menadžment i one koji su zaduženi za upravljanje;
 - ulagatelje i zajmodavce ili druge vjerovnike;
 - regulativna tijela.

Ove informacije mogle bi pomoći zainteresiranim stranama u razumijevanju i procjenjivanju različitih aspekata stanja u poslodavnoj organizaciji, te u donošenju odluka koje se odnose na organizaciju. Informacije mogu uključivati financijske i nefinancijske informacije koje bi se mogle objaviti za javnost ili koristiti za interne potrebe.

Primjeri uključuju:

- izvještaje o poslovanju i uspješnosti;
 - analize za potrebe donošenja odluka;
 - budžete i predviđanja;
 - informacije za potrebe unutarnje i vanjske revizije;
 - analize rizika;
 - financijske izvještaje opće i posebne namjene;
 - porezne prijave;
 - izvještaje koji se podnose regulativnim tijelima u svrhu pridržavanja zakona i drugih propisa.
- 220.3. P3. Za potrebe ovog odjeljka, pripremanje ili prikazivanje informacija uključuje evidentiranje, održavanje i odobravanje informacija.

- Z220.4.** Kod pripremanja ili prikazivanja informacija, profesionalni računovođa je dužan:

- (a) informacije pripremiti ili prezentirati u skladu s relevantnim okvirom za izvještavanje, gdje je to primjenjivo;
- (b) informacije pripremiti ili prezentirati na način čija namjera nije dovođenje u zabludu ili neprimjereno utjecanje na ugovorne ili regulativne ishode;
- (c) koristiti profesionalnu prosudbu kako bi:
 - (i) točno i potpuno predstavio činjenice u svim značajnim aspektima;
 - (ii) jasno opisao istinitu vrstu poslovnih transakcija ili aktivnosti; i
 - (iii) pravovremeno i ispravno klasificirao i evidentirao informacije;
- (d) ne izostavljati bilo što s namjerom da informacije učini takvima da dovode u zabludu ili neprimjereno utječu na ugovorne ili regulativne ishode;
- (e) izbjegavati neprimjereni utjecaj pojedinaca, organizacija ili tehnologije i neprimjereno oslanjanje na pojedince, organizacije ili tehnologiju; i
- (f) biti svjestan rizika pristranosti.

220.4. P1. Primjer neprimjerenog utjecanja na ugovorne ili regulativne ishode je uporaba nereálnih procjena s namjerom izbjegavanja kršenja odredbi ugovora, kao što je ugovor o kreditu ili regulativnog zahtjeva kao što je zahtjev u pogledu minimalnog iznosa kapitala kojim mora raspolagati financijska institucija.

Primjena diskrecije kod pripremanja ili prezentiranja informacija

Z220.5. Pripremanje ili prezentiranje informacija moglo bi zahtijevati primjenu diskrecijskog prava kod donošenja profesionalnih prosudbi. Profesionalni računovođa neće primjenjivati takvu diskreciju s namjerom dovođenja drugih osoba u zabludu ili neprimjerenog utjecanja na ugovorne ili regulativne ishode.

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

- određivanje procjena, kao što je procjena fer vrijednosti, s ciljem da se pogrešno prikaže dobit ili gubitak;
- odabir ili promjena računovodstvene politike ili metode između dvije ili više alternativa koje dopušta primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, kao što je odabir neke računovodstvene politike za dugoročne ugovore kako bi se pogrešno prikazali dobit ili gubitak;
- tempiranje transakcije, na primjer, prodaja imovine pred kraj fiskalne godine u cilju dovođenja u zabludu;
- strukturiranje transakcija, na primjer strukturiranje financijske transakcije u cilju pogrešnog prikazivanja stanja imovine i obveza ili klasifikacije novčanih tokova;
- odabir objavljivanja, na primjer, izostavljanje ili prikrivanje informacija koji se odnose na financijski ili operativni rizik u cilju dovođenja u zabludu.

Z220.6. Kod obavljanja profesionalnih aktivnosti, osobito aktivnosti koje ne zahtijevaju pridržavanje relevantnog okvira za izvještavanje, profesionalni računovođa mora koristiti profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio i razmotrio:

- (a) svrhu za koju će informacije biti korištene;
- (b) kontekst u kojem se informacije daju; i
- (c) strane kojima su informacije namijenjene.

220.6. P1. Na primjer, kod pripremanja i prikazivanja pro forma izvještaja, budžeta ili predviđanja, uključivanje relevantnih procjena, aproksimacija ili pretpostavki, tamo gdje je primjereno, bi onima koji bi se oslonili na takve informacije omogućilo donošenje vlastite prosudbe.

220.6. P2. Profesionalni računovođa bi također mogao razmotriti razjašnjavanje pitanja tko su namjeravani korisnici informacija, konteksta u kom se informacije pružaju i svrhe u koju se prikazuju.

Oslanjanje na rad drugih

Z220.7. Profesionalni računovođa koji se namjerava oslanjati na rad drugih pojedinaca, bilo unutar ili izvan poslodavne organizacije, ili drugih organizacija mora koristiti profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio koje korake treba poduzeti, ako ikakve, radi ispunjenja obveza iz točke Z220.4.

220.7. P1. Čimbenici koje treba razmotriti kod utvrđivanja je li oslanjanje na rad drugih razumno uključuju:

- reputaciju i stručnost drugih pojedinaca ili organizacija i resurse kojima raspolažu;
- podliježe li drugi pojedinac primjenjivim profesionalnim i etičkim standardima.

Takve informacije mogle bi se pribaviti iz prethodne suradnje s drugim pojedincem ili organizacijom ili putem konzultiranja s drugima o tom pojedincu ili organizaciji.

Postupanje s informacijama koje dovode ili bi mogle dovesti u zabludu

Z220.8. Ako se profesionalni računovođa dovodi u vezu s informacijama za koje zna ili ima razloga vjerovati da dovode u zabludu, dužan je poduzeti odgovarajuće radnje kako bi razriješio to pitanje.

220.8. P1. Radnje koje bi moglo biti primjereno poduzeti uključuju:

- razgovor o sumnji da bi informacija mogla dovesti u zabludu s nadređenima profesionalnog računovođe i/ili odgovarajućom razinom ili razinama menadžmenta poslodavne organizacije ili s onima koji su zaduženi za njeno upravljanje, te zahtijevanje od tih pojedinaca poduzimanje odgovarajućih radnji radi razrješavanja ovog pitanja. Te radnje bi mogle uključivati:
 - ispravljanje informacija;
 - onda kada su podaci već objavljeni namjeravanim korisnicima, obavještanje korisnika o ispravnim informacijama;
- konzultiranje politika i postupaka koje je poslodavna organizacija uspostavila za potrebe internog postupanja s ovakvim pitanjima (na primjer, politika u pogledu etike ili u vezi sa zviždačima).

220.8. P2. Profesionalni računovođa bi mogao utvrditi da poslodavna organizacija nije poduzela primjerene radnje. Ako i dalje bude imao razloga vjerovati da informacija dovodi u

zabludu, moglo bi se pokazati primjerenim poduzimanje sljedećih dodatnih radnji, pod uvjetom da računovođa ostane na oprezu spram načela povjerljivosti:

- konzultiranje s:
 - relevantnim profesionalnim tijelom;
 - unutarnjim ili vanjskim revizorom poslodavne organizacije;
 - pravnim savjetnikom;
- utvrđivanje postoje li zahtjevi za komuniciranjem s:
 - trećim stranama, uključujući korisnike informacija;
 - regulativnim i nadzornim tijelima.

Z220.9. Ako, nakon što je iscrpio sve moguće opcije, profesionalni računovođa utvrdi da nisu poduzete odgovarajuće radnje i ima razloga vjerovati da informacija i dalje dovodi u zabludu, mora odbiti biti povezan ili prekinuti povezanost s takvom informacijom.

220.9. P1. U takvim okolnostima, moglo bi se pokazati primjerenim da profesionalni računovođa da otkaz poslodavnoj organizaciji.

Dokumentiranje

220.10. P1. Profesionalni računovođa se potiče na dokumentiranje:

- činjenica;
- računovodstvenih načela ili drugih uključenih relevantnih profesionalnih standarda;
- obavljenih komunikacija i s kim su pitanja raspravljena;
- mogućih pravaca radnji koje je razmotrio;
- na koji način je pokušao razriješiti pitanje ili pitanja.

Ostala razmatranja

220.11. P1. Ako prijetnje pridržavanju temeljnih načela u vezi s pripremanjem ili prikazivanjem informacija proisteknu iz financijskog interesa, uključujući nagrade i poticaje povezane s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 240.

220.11. P2. Ako bi informacija koja dovodi u zabludu mogla uključivati nepridržavanje zakona i regulative, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 260.

220.11. P3. Ako prijetnje pridržavanju temeljnih načela u vezi s pripremanjem ili prezentiranjem informacija nastanu uslijed pritiska, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

ODJELJAK 230.

DJELOVANJE S DOSTATNOM RAZINOM STRUČNOSTI

Uvod

- 230.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 230.2. Postupanje bez dostatne razine stručnosti stvara prijetnju pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z230.3.** Profesionalni računovođa ne smije svjesno dovesti u zabludu poslodavnu organizaciju u pogledu razine stručnosti ili iskustva koju on ima.
- 230.3. P1. Načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje zahtijeva od profesionalnog računovođe poduzimanje samo onih važnih zadataka za koje već ima ili može steći dostatnu razinu stručne osposobljenosti ili iskustva.
- 230.3. P2. Prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako profesionalni računovođa:
- nema dovoljno vremena za obavljanje ili završavanje relevantnih dužnosti;
 - raspolaže nepotpunim, ograničenim ili na drugi način neadekvatnim informacijama za obavljanje svojih zadataka;
 - nema odgovarajuću razinu radnog iskustva, stručne osposobljenosti i/ili obrazovanja;
 - nema adekvatne resurse za obavljanje zadataka.
- 230.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje uključuju:
- mjeru u kojoj profesionalni računovođa surađuje s drugima;
 - relativnu razinu položaja računovođe u subjektu;
 - razinu nadzora i provjere obavljenog rada.
- 230.3. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja takvih prijetnji temeljem osobnog interesa uključuju:
- pribavljanje pomoći ili osposobljavanja od osobe s potrebnom stručnošću;
 - osigurati dovoljno vremena za obavljanje relevantnih dužnosti.
- Z230.4.** Ako prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ne može biti razriješena, profesionalni računovođa mora odlučiti o tome hoće li odbiti obavljanje takvih dužnosti. Ako odluči da je odbijanje primjereno, računovođa je dužan komunicirati svoje razloge.

Ostala razmatranja

230.5. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270. primjenjuju se onda kada se na profesionalnog računovođu radi pritisak kako bi djelovao na način koji bi mogao dovesti do povrede načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje.

ODJELJAK 240.

FINANCIJSKI INTERESI, NAKNADE I POTICAJI U VEZI S FINANCIJSKIM IZVJEŠTAVANJEM I DONOŠENJEM ODLUKA

Uvod

- 240.1 Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 240.2 Imanje financijskog interesa ili spoznaje da član najuže ili uže obitelji ima financijski interes moglo bi stvoriti prijetnju pridržavanju načela objektivnosti ili povjerljivosti temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z240.3.** Profesionalni računovođa ne smije manipulirati informacijama ili se služiti povjerljivim informacijama kako bi stekao osobnu korist ili financijsku korist za druge osobe.
- 240.3. P1. Profesionalni računovođe mogli bi imati financijski interes ili spoznaju o tome da članovi njihove najuže ili uže obitelji imaju financijske interese koji bi, u određenim okolnostima, mogli prouzrokovati prijetnje pridržavanju temeljnih načela. Financijski interesi uključuju one koji proizlaze iz sporazuma o naknadama ili poticajima povezanih s izradom financijskih izvještaja i donošenjem odluka.
- 240.3. P2. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa uključuju situacije u kojima profesionalni računovođa ili član njegove najuže ili uže obitelji:
- ima motiv i priliku manipulirati cjenovno osjetljivim informacijama kako bi stekao financijsku korist;
 - drži izravan ili neizravan financijski interes u poslodavnoj organizaciji a odluke koje donosi računovođa mogle bi izravno utjecati na vrijednost tog financijskog interesa;
 - ispunjava uvjete za dobivanje bonusa povezanog s profitom a odluke koje donosi računovođa bi mogle izravno utjecati na visinu tog bonusa;
 - drži, izravno ili neizravno, odgođena prava na bonus u dionicama ili opcije na dionice u poslodavnoj organizaciji a odluke koje donosi računovođa bi mogle izravno utjecati na njihovu vrijednost;
 - sudjeluje u aranžmanima o naknadama kojima se daju poticaji za ostvarenje ciljeva ili koji služe kao podrška naporima za maksimiziranje vrijednosti dionica poslodavne organizacije. Primjer takvog aranžmana moglo bi biti sudjelovanje u planovima davanja poticaja koji se vezuju uz ostvarenje određenih učinaka.
- 240.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje uključuju:
- značaj financijskog interesa. Što predstavlja značajan financijski interes ovisi o osobnim okolnostima i značajnosti financijskog interesa za konkretnu osobu.;

- politike i postupci po kojima komisija neovisna o menadžmentu odlučuje o visini ili vrsti naknada za viši menadžment;
- obavještavanje, u skladu s internim politikama, onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - svim relevantnim interesima;
 - svim planovima za realizaciju prava na ili trgovanje relevantnim dionicama;
- postupci unutarnje i vanjske revizije koji se odnose na konkretno razrješavanje pitanja iz kojih proistječu financijski interesi.

240.3. P4. Prijetnje koje stvaraju aranžmani o naknadama ili poticajima mogle bi se pojaviti u kombinaciji s eksplicitnim ili implicitnim pritiskom nadređenih ili kolega. Vidjeti odjeljak 270., *Pritisak radi povrede temeljnih načela*.

ODJELJAK 250.

POTICAJI, UKLJUČUJUĆI DAROVE I UGOŠĆIVANJA

Uvod

- 250.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 250.2. Nuđenje ili prihvaćanje poticaja moglo bi izazvati prijetnju pridržavanju temeljnih načela, osobito načela integriteta, objektivnosti i profesionalnog ponašanja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti.
- 250.3. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u odnosu na nuđenje i prihvaćanje poticaja prilikom obavljanja profesionalnih aktivnosti koji ne predstavljaju nepridržavanje zakona i regulative. Ovaj odjeljak također zahtijeva od profesionalnih računovođa da kod nuđenja ili prihvaćanja poticaja postupaju u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 250.4. P1. Poticaj je predmet, situacija ili radnja koja se koristi kako bi se utjecalo na postupanje druge osobe ali ne obvezno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren. Poticaj može biti sve od malih ugošćivanja između kolega do radnji koje rezultiraju nepridržavanjem zakona i regulative. Poticaji mogu imati različite oblike, kao što su:
- darovi;
 - ugošćivanje;
 - zabava;
 - donacije u političke ili dobrotvorne svrhe;
 - pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;
 - prilike za zapošljavanje ili komercijalne aktivnosti;
 - preferencijalni tretman, prava ili privilegije.

Poticaji koje zabranjuju norme i propisi

- Z250.5.** U mnogim jurisdikcijama, postoje zakoni i regulativa, kao što su oni koji se odnose na davanje i prihvaćanje mita i korupciju, koji zabranjuju nuđenje ili prihvaćanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalni računovođe su dužni steći razumijevanje relevantnih zakona i regulative i primjenjivati ih kad god se susretnu s takvim okolnostima.

Poticaji koje ne zabranjuju zakoni i regulativa

- 250.6. P1. Nuđenje ili prihvaćanje poticaja koje ne zabranjuju zakoni i regulativa ipak bi moglo stvoriti prijetnju pridržavanju temeljnih načela.

Poticaji s namjerom neprimjerenog utjecanja na postupanje druge osobe

- Z250.7.** Profesionalni računovođa ne smije nuditi ili poticati druge da nude bilo koji poticaj koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- Z250.8.** Profesionalni računovođa ne smije prihvatiti ili poticati druge da prihvate bilo koji poticaj koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 250.9. P1. Smatra se da poticaj neprimjeren utječe na ponašanje osobe ako poticaj dovede do toga da ta osoba postupa na neetičan način. Takav neprimjereni utjecaj može biti usmjeren na primatelja poticaja ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan s primateljem. Temeljna načela su primjereni okvir koji profesionalni računovođa treba uzimati u obzir kada razmatra što je neetično ponašanje na strani računovođe i, po potrebi analogijom, drugih pojedinaca.
- 250.9. P2. Povreda temeljnog načela integriteta nastaje kada profesionalni računovođa ponudi ili prihvati ili potakne druge da ponude ili prihvate poticaj čija je svrha neprimjeren utjecanje na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 250.9. P3. Utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe zahtijeva profesionalnu prosudbu. Relevantni čimbenici koje treba razmotriti bi uključivali:
- vrstu, učestalost, vrijednost i ukupni učinak poticaja;
 - vrijeme u koje je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnji ili odluku na koju bi mogao imati utjecaja;
 - je li poticaj običaj ili kulturalna praksa u danim okolnostima kao što je primjerice nuđenje darova povodom vjerskih blagdana ili vjenčanja.
 - je li poticaj pomoćni dio profesionalnih aktivnosti, kao što je, primjerice, nuđenje ručka ili prihvaćanje ručka u vezi s poslovnim sastankom;
 - je li ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primatelja ili je dostupan široj grupi koja bi mogla uključivati pojedince iz ili izvan poslodavne organizacije kao što su kupci ili dobavljači;
 - uloga i pozicije ponuditelja ili onih kojima je ponuđen poticaj;
 - zna li profesionalni računovođa ili ima razloga vjerovati da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka organizacije koja zapošljava drugu stranu;
 - stupanj transparentnosti pri nuđenju poticaja;
 - je li primatelj zahtijevao ili predložio poticaj;
 - poznato ranije ponašanje ili reputacija ponuditelja.

Razmatranje poduzimanja daljnjih mjera

250.10. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe, prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati iako su zadovoljeni zahtjevi iz točaka Z250.7. i Z250.8.

250.10. P2. Primjeri radnji koji bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod takvih prijetnji uključuju:

- obavještavanje višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje organizacijom koja zapošljava bilo profesionalnog računovođu ili ponuditelja o ponudi;
- mijenjanje ili prekid poslovnog odnosa s ponuditeljem.

Poticaji bez namjere neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe

250.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu sadržani u konceptualnom okviru odnose se na situacije u kojima profesionalni računovođa zaključi da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

250.11. P2. Ako je poticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori bit će na prihvatljivoj razini.

250.11. P3. Primjeri okolnosti u kojima bi nuđenje ili prihvaćanje poticaja moglo stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe uključuju:

- prijetnje temeljem osobnog interesa:
 - dobavljač je ponudio profesionalnom računovođi zaposlenje na pola radnog vremena;
- prijetnje temeljem zblizenosti:
 - profesionalni računovođa redovno vodi kupca ili dobavljača na sportske događaje;
- prijetnje temeljem zastrašenosti:
 - profesionalni računovođa prihvaća ugošćivanje koje bi se zbog njegove prirode moglo protumačiti kao neprimjerenom ako bi bilo javno obznanjeno.

250.11. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvaćanja poticaja su jednaki čimbenicima iz točke 250.9. P3. koji se odnose na utvrđivanje postojanja namjere.

250.11. P5. Primjeri radnji kojima bi se mogle ukloniti prijetnje koje je prouzrokovalo nuđenje ili prihvaćanje takvog poticaja uključuju:

- odbijanje ili nenuđenje poticaja;
- prenošenje odgovornosti za sve poslovne odluke koje se tiču druge strane na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom utjecaju kod donošenja odluka ili biti percipirana kao takva.

250.11. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s prijetnjama temeljem nuđenja ili prihvaćanja takvog poticaja uključuju:

- transparentno obavještanje višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje organizacijom koja zapošljava profesionalnog računovođu ili druge strane o nuđenju ili prihvaćanju poticaja;
- evidentiranje poticaja u registar koji drži organizacija koja zapošljava računovođu ili druga strana;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji na bilo koji drugi način ne sudjeluje u obavljanju profesionalne aktivnosti radi pregleda rada koji je računovođa obavio ili odluka koje je donio u odnosu na fizičku osobu ili organizaciju od koje je prihvatio poticaj;
- doniranje poticaja u dobrotvorne svrhe i odgovarajuće objavljivanje te donacije, na primjer, onima koji su zaduženi za upravljanje ili pojedincu koji je ponudio poticaj;
- nadoknađivanje troškova primljenog poticaja kao što je ugošćivanje;
- vraćanje poticaja, kao što je dar, što je prije moguće nakon što je inicijalno primljen.

Članovi najuže ili uže obitelji

Z250.12. Profesionalni računovođa mora biti na oprezu spram mogućih prijetnji svojem pridržavanju temeljnih načela koje su stvorene zbog nuđenja poticaja:

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

Z250.13. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da je član njegove najuže ili uže obitelji ponudio ili da mu je ponuđen poticaj i zaključi da je to učinjeno s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje računovođe ili druge strane ili procijeni da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno došla do istog zaključka, dužan je savjetovati članu svoje najuže ili uže obitelji da ne prihvati ili ponudi taj poticaj.

250.13. P1. Čimbenici iz točke 250.9. P3. su relevantni za utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje profesionalnog računovođe ili druge strane. Osim toga, relevantan čimbenik je i vrsta ili bliskost odnosa između:

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

Na primjer, ako druga strana s kojom računovođa pregovara o značajnom ugovoru bračnom partneru tog računovođe ponudi radno mjesto mimo redovitog postupka zapošljavanja to bi moglo ukazivati na postojanje namjere.

250.13. P2. Materijal za primjenu iz točke 250.10. P2. je relevantan i kod razrješavanja prijetnji koje bi mogle nastati ako postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na

ponašanje profesionalnog računovođe ili druge strane čak i ako član najuže ili uže obitelji prihvati savjet dan u skladu s točkom Z250.13.

Primjena konceptualnog okvira

250.14. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan nuđenja poticaja u okolnostima opisanim u točki Z250.12., prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati ako:

- (a) član najuže ili uže obitelji računovođe ponudi ili prihvati poticaj usprkos savjetu računovođe danom u skladu s točkom Z250.13. da to ne učini; ili
- (b) računovođa nema razloga vjerovati u postojanje stvarne ili percipirane namjere neprimjerenog utjecanja na njegovo ili na ponašanje druge strane.

250.14. P2. Materijali za primjenu dani u točkama od 250.11. P1. do 250.11. P6. su relevantni za utvrđivanje, procjenjivanje i razrješavanje takvih prijetnji. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji u takvim okolnostima uključuju i vrstu ili bliskost odnosa navedenih u točki 250.13. P1.

Ostala razmatranja

250.15. P1. Ako poslodavna organizacija ponudi poticaj profesionalnom računovođi u vezi s financijskim interesima, naknadama i poticajima koji se vezuju uz njegov radni učinak, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 240.

250.15. P2. Ako se profesionalni računovođa susretne ili postane svjestan poticaja koji bi mogli dovesti do nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative od strane drugih osoba koje rade za ili postupaju prema uputama poslodavne organizacije, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 260.

250.15. P3. Ako se profesionalni računovođa suoči s pritiskom da ponudi ili prihvati poticaje koji bi mogli stvoriti prijetnju pridržavanju temeljnih načela, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

ODJELJAK 260.

REAGIRANJE NA NEPRIDRŽAVANJE ZAKONA I REGULATIVE

Uvod

- 260.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 260.2. Prijetnja pridržavanju načela integriteta i profesionalnog ponašanja temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti nastaje kada profesionalni računovođa postane svjestan nepridržavanja ili sumnje u nepridržavanje zakona i regulative.
- 260.3. Profesionalni računovođa bi se tokom obavljanja profesionalnih aktivnosti mogao susresti ili biti upozoren na nepridržavanje ili sumnju u postojanje nepridržavanja zakona i regulative. Ovaj odjeljak daje računovođi smjernice za procjenjivanje implikacija predmetnog pitanja i opcije za smjer djelovanja u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje:
- (a) zakona i regulative za koje se u pravilu smatra da izravno utječu na određivanje značajnih iznosa i informacije koji se objavljuju u financijskim izvještajima poslodavne organizacije; i
 - (b) drugih zakona i regulative koji ne utječu izravno na određivanje iznosa i informacije koji se objavljuju u financijskim izvještajima poslodavne organizacije, ali bi usklađenost s njima mogla biti od temeljne važnosti za operativne aspekte poslovanja poslodavne organizacije, mogućnost nastavka poslovanja, odnosno izbjegavanje značajnih kazni.

Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na nepridržavanje zakona i regulative

- 260.4. Karakteristično obilježje računovodstvene profesije je prihvaćanje odgovornosti za djelovanje u javnom interesu. Kod postupanja u slučaju nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) pridržavati se temeljnih načela integriteta i profesionalnog ponašanja;
 - (b) putem upozoravanja menadžmenta ili, ako je to primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje organizacijom nastojati:
 - (i) omogućiti tim osobama korigiranje, uklanjanje ili ublaživanje posljedica utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje; ili
 - (ii) spriječiti nepridržavanje u slučajevima kada do njega još nije došlo; i
 - (c) poduzeti sve daljnje radnje u skladu s javnim interesom.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 260.5. P1. Nepridržavanje zakona i regulative (u daljem tekstu: nepridržavanje) obuhvaća namjerne ili nenamjerne propuste ili postupanja suprotna važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće strane:
- (a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu;

- (b) oni koji su zaduženi za upravljanje tom poslodavnom organizacijom;
- (c) menadžment te poslodavne organizacije; ili
- (d) druge osobe koje rade za tu poslodavnu organizaciju ili postupaju po njenim uputama.

260.5. P2. Primjeri zakona i regulative na koje se odnosi ovaj odjeljak te uključuju one koji uređuju problematiku:

- prijevara, korupcije, davanja i primanja mita;
- pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene počinjenjem kaznenih djela;
- tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
- bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
- zaštite podataka;
- porezne i mirovinske obveze i plaćanja;
- zaštite okoliša;
- javnog zdravstva i sigurnosti.

260.5. P3. Nepridržavanje bi moglo dovesti do novčanih kazni, sudskih sporova ili drugih posljedica za poslodavnu organizaciju koje se mogu značajno odraziti na njene financijske izvještaje. Važno je i to da bi takvo nepridržavanje moglo imati implikacije i za javni interes u smislu potencijalnog nanošenja značajne štete ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenima ili široj javnosti. Za potrebe ovog odjeljka, nepridržavanje kojim se nanosi značajna šteta je ono nepridržavanje koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica za bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih djela uključuju počinjenje prijevare koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagatelja, te povrede propisa u području zaštite okoliša i ugrožavanje zdravlja i sigurnosti zaposlenika ili drugih građana.

Z260.6. U nekim jurisdikcijama postoje zakonske ili regulativne odredbe koje uređuju način na koji profesionalni računovođe moraju postupati s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje. Takve zakonske ili regulativne odredbe bi se mogle razlikovati ili bi mogle biti opsežnije od onoga što je predviđeno ovim odjeljkom. Ako se susretne s takvim nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje, računovođa mora steći razumijevanje zakonskih ili regulativnih odredbi i postupiti u skladu s njima, uključujući:

- (a) svaki zahtjev da pitanje prijavi nadležnim tijelima; i
- (b) svaku zabranu upozoravanja relevantne strane.

260.6. P1. Zabrana upozoravanja relevantne strane mogla bi proizaći, na primjer, iz pravnih propisa o sprječavanju pranja novca.

260.7. P1. Ovaj odjeljak se primjenjuje bez obzira o kojoj vrsti poslodavne organizacije je riječ, uključujući i to je li organizacija subjekt od javnog interesa ili ne.

260.7. P2. Profesionalni računovođa koji se susretne ili bude upozoren na pitanja koja su očito bez značaja nije dužan u odnosu na njih postupati u skladu s ovim odjeljkom. Je li neko pitanje očito beznačajno utvrđuje se na osnovi njegove prirode i učinaka, financijske ili druge vrste, na poslodavnu organizaciju, njene dionike ili širu javnost.

260.7. P3. Ovaj odjeljak ne uređuje:

- (a) osobno nedolično ponašanje koje nije u vezi s poslovnom djelatnošću poslodavne organizacije i
- (b) nepridržavanje koju uzrokuju strane koje nisu strane navedene u točki 260.5. P1.

Ovaj odjeljak ipak bi mogao kao smjernica pomoći profesionalnim računovođama pri razmatranju kako postupiti u navedenim situacijama.

Odgovornosti menadžmenta poslodavne organizacije i onih koji su zaduženi za njeno upravljanje

260.8. P1. Menadžment poslodavne organizacije, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, dužan je osigurati odvijanje poslovanja poslodavne organizacije u skladu sa zakonom i regulativom. Menadžment i oni zaduženi za upravljanje također su dužni utvrditi i postupiti sa svakim nepridržavanjem kojega počinu:

- (a) poslodavna organizacija;
- (b) pojedinac koji je zadužen za upravljanje poslodavnom organizacijom;
- (c) član menadžmenta; ili
- (d) drugi pojedinci koji rade za poslodavnu organizaciju ili postupaju prema njenim uputama.

Odgovornosti svih profesionalnih računovođa

Z260.9. Ako organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu ima protokole i postupke za postupanje s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje, računovođa ih mora uzeti u razmatranje kod odlučivanja na koji način postupiti u odnosu na takvo nepridržavanje.

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

Z260.10. Ako profesionalni računovođa postane svjestan pitanja na koje se primjenjuje ovaj odjeljak, korake koje odjeljak nalaže dužan je poduzeti pravovremeno. U svrhu pravovremenog poduzimanja koraka, računovođa mora voditi računa o prirodi predmetnog pitanja i štete koja može biti učinjena interesima poslodavne organizacije, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika ili široj javnosti.

Odgovornosti viših profesionalnih računovođa u gospodarstvu

260.11. P1. Viši profesionalni računovođe u gospodarstvu (u daljem tekstu: viši profesionalni računovođe) su direktori, odgovorne osobe i visokorangirani zaposlenici koji mogu donositi i značajno utjecati na odluke o stjecanju, raspoređivanju i kontroli ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa poslodavne organizacije. Od njih se više nego od ostalih profesionalnih računovođa u organizaciji očekuje da poduzmu sve odgovarajuće mjere u službi javnog interesa kako bi postupili s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje i to zbog njihove uloge, pozicije i sfere utjecaja u okviru poslodavne organizacije.

Stjecanje razumijevanja predmetnog pitanja

Z260.12. Ako viši profesionalni računovođa tijekom obavljanja profesionalnih aktivnosti postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje mora steći razumijevanje predmetnog pitanja. Ovo razumijevanje mora uključiti:

- (a) vrstu počinjenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje i okolnosti pod kojima se nepridržavanje dogodilo ili bi se moglo dogoditi;
- (b) primjenu relevantnih zakona i regulative na te okolnosti; i
- (c) procjenu mogućih posljedica za poslodavnu organizaciju, ulagatelje, vjerovnike, zaposlenike ili širu javnost.

260.12. P1. Od višeg profesionalnog računovođe se očekuje da primjenjuje znanje, stručnost i profesionalnu prosudbu. Međutim, ne očekuje se i da računovođa ima razinu poznavanja zakona i regulative višu od one koja se zahtijeva za ulogu računovođe u okviru poslodavne organizacije. Odluku o tome je li neko djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.

260.12. P2. Ovisno o prirodi i važnosti predmetnog pitanja, viši profesionalni računovođa bi mogao poduzeti ili dovesti do poduzimanja interne istrage tog pitanja. Računovođa bi se također mogao, na povjerljivoj osnovi, posavjetovati s drugim osobama iz poslodavne organizacije ili s predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnikom.

Postupanje s predmetnim pitanjem

Z260.13. Ako viši profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja na postojanje ili mogućnost nastanka nepridržavanja, on mora, uz uvažavanje odredbi točke Z260.9., o tom pitanju raspraviti sa svojim neposrednim nadređenim, ako ga ima. Ako se čini da je neposredno nadređeni računovođa umiješan u predmetno pitanje, računovođa mora o pitanju raspraviti sa sljedećom razinom menadžmenta unutar poslodavne organizacije.

260.13. P1. Svrha navedene rasprave je omogućavanje donošenja odluke o tome kako razriješiti predmetno pitanje.

Z260.14. Viši profesionalni računovođa također mora poduzeti primjerene korake kako bi:

- (a) se o predmetnom pitanju obavijestili oni zaduženi za upravljanje;
- (b) postupio u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom, uključujući pravne ili regulativne odredbe o prijavljivanju nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje nadležnim tijelima;
- (c) se korigirale, uklonile ili ublažile posljedice nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje;
- (d) umanjio rizik od ponovne pojave; i
- (e) nastojao spriječiti nepridržavanje ako do njega još nije došlo.

260.14. P1. Svrha komuniciranja s onima koji su zaduženi za upravljanje o predmetnom pitanju je u tome da se dobije njihova suglasnost za poduzimanje odgovarajućih mjera u odnosu na to pitanje i omogućiti istima ispunjavanje njihovih obveza.

260.14. P2. Neki zakoni i regulativa mogli bi navoditi i rok u okviru kojeg nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje treba prijaviti nadležnim tijelima.

Z260.15. Osim postupanja u odnosu na predmetno pitanje na način predviđen odredbama ovog odjeljka, viši profesionalni računovođa također mora utvrditi je li o pitanju potrebno obavijestiti i vanjskog revizora poslodavne organizacije, ako postoji.

260.15. P1. Takvo objavljivanje bi bilo u skladu s dužnostima ili pravnim obvezama višeg profesionalnog računovođe da revizoru pruži sve informacije potrebne za provođenje revizije.

Utvrđivanje potrebe za daljnjim radnjama

Z260.16. Viši profesionalni računovođa mora procijeniti je li reagiranje njegovih nadređenih, ako postoje, i onih koji su zaduženi za upravljanje primjereno.

260.16. P1. Relevantni čimbenici koje treba razmotriti kod procjene je li reagiranje nadređenih višeg profesionalnog računovođe, ako ih ima, i onih koji su zaduženi za upravljanje primjereno uključuju:

- je li reagiranje bilo pravovremeno;
- jesu li poduzeli ili zahtijevali poduzimanje odgovarajućih radnji kojima se nastoje korigirati, ukloniti ili ublažiti posljedice nepridržavanja ili spriječiti nepridržavanje ako do njega još nije došlo;
- jesu li, ako je to primjereno, o predmetnom pitanju obaviještena primjerena nadležna tijela i, ako jesu, izgleda li da su im dane adekvatne informacije.

Z260.17. Ovisno o reagiranju nadređenih višem profesionalnom računovođi, ako postoje, i onih koji su zaduženi za upravljanje, računovođa mora utvrditi je li u javnom interesu potrebno poduzeti dodatne radnje.

260.17. P1. Utvrđivanje potrebe za dodatnim radnjama, te vrste i opsega tih radnji, ovisit će o različitim čimbenicima koji uključuju:

- pravni i regulativni okvir;
- hitnost situacije;
- prožimanje predmetnog pitanja kroz poslodavnu organizaciju;
- ima li viši profesionalni računovođa i dalje povjerenje u integritet svojih nadređenih i onih koji su zaduženi za upravljanje;
- vjerojatnost da bi se nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje mogli ponoviti;
- postoje li kredibilni dokazi da je nanesena značajna stvarna ili potencijalna šteta interesima poslodavne organizacije, ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti.

260.17. P2. Primjeri okolnosti na temelju kojih bi viši profesionalni računovođa mogao izgubiti povjerenje u integritet svojih nadređenih i onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju situacije u kojima:

- računovođa sumnja ili ima dokaze o njihovoj umiješanosti ili namjeri uključivanja u bilo kakvo nepridržavanje;
- protivno zahtjevima zakona i regulative nisu prijavili ili odobrili prijavljivanje predmetnog pitanja nadležnim tijelima u razumnom roku.

Z260.18. Kod utvrđivanja potrebe za dodatnim radnjama, te vrste i opsega radnji, viši profesionalni računovođa mora koristiti svoju profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je računovođa djelovao primjereno u javnom interesu.

260.18. P1. Dodatno djelovanje koje bi mogao poduzeti viši profesionalni računovođa uključuje:

- obavještavanje menadžmenta matičnog društva o predmetnom pitanju, ako je poslodavna organizacija član grupe;
- obavještavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju, čak i ako ne postoji zakonska ili regulativna obveza da to učini;
- davanje otkaza poslodavnoj organizaciji.

260.18. P2. Davanje otkaza poslodavnoj organizaciji nije zamjena za poduzimanje drugih radnji koje bi mogle biti potrebne za postizanje ciljeva višeg profesionalnog računovođe u skladu s ovim odjeljkom. U nekim jurisdikcijama, međutim, računovođi bi mogle biti na raspolaganju samo ograničene dodatne mjere. U takvim okolnostima, davanje otkaza bi moglo biti jedini raspoloživi smjer djelovanja.

Traženje savjeta

260.19. P1. Budući da bi razmatranje predmetnog pitanja moglo zahtijevati složenu analizu i prosudbu, viši profesionalni računovođa mogao bi razmotriti mogućnost:

- interne konzultacije;
- pribavljanja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određenog pravca djelovanja;
- konzultiranje na povjerljivoj osnovi s regulativnim ili profesionalnim tijelom.

Odlučivanje o obavještavanju nadležnih tijela o predmetnom pitanju

260.20. P1. Obavještavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju je isključeno ako je suprotno zakonu ili regulativi. Nasuprot tome, svrha obavještavanja nadležnih tijela je omogućiti odgovarajućim tijelima poduzimanje istrage o predmetnom pitanju i djelovanje u javnom interesu.

260.20. P2. Odlučivanje o tome obavijestiti li nadležna tijela ili ne osobito ovisi o vrsti i opsegu stvarne ili potencijalne štete koju je predmetno pitanje uzrokovalo ili bi moglo uzrokovati ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Na primjer, viši profesionalni računovođa mogao bi odlučiti da je obavještavanje odgovarajućeg tijela o predmetnom pitanju primjereni pravac djelovanja ako:

- je poslodavna organizacija uključena u davanje/primanje mita (na primjer, predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela vlasti u svrhu dobivanja velikih ugovora);

- poslodavna organizacija podliježe regulaciji i pitanje je tako važno da može ugroziti njeno odobrenje za rad;
- je poslodavna organizacija uvrštena na burzu vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi moglo rezultirati negativnim posljedicama na fer i uredno trgovanje vrijednosnim papirima poslodavne organizacije ili predstavljati sustavni rizik za financijska tržišta;
- vjerojatno je da će poslodavna organizacija prodati proizvode štetne za zdravlje ili sigurnost ljudi;
- poslodavna organizacija svojim klijentima promovira shemu koja će im pomoći utajiti porez.

260.20. P3. Odlučivanje o tome obavijestiti li nadležna tijela ili ne ovisit će također i o vanjskim čimbenicima kao što su:

- postoji li primjereno tijelo koje može primiti informaciju i pokrenuti istragu i poduzimanje radnji. Koja institucija predstavlja primjereno tijelo ovisit će o vrsti predmetnog pitanja. Na primjer, ako je riječ o prijevaram financijskom izvještavanju, to tijelo će biti regulator za vrijednosne papire, dok će u slučaju povrede zakona i regulative o zaštiti okoliša to biti agencija za zaštitu okoliša;
- daju li zakoni i regulativa pouzdanu i kredibilnu zaštitu od upravne, kaznene ili profesionalne odgovornosti ili od osvete, kao što je zaštita predviđena zakonima ili regulativom o zviždačima;
- postoji li stvarna ili potencijalna prijetnja fizičkoj sigurnosti višeg profesionalnog računovođe ili drugih pojedinaca.

Z260.21. Ako viši profesionalni računovođa utvrdi da je obavještavanje odgovarajućeg tijela o predmetnom pitanju ispravno postupanje u danim okolnostima, ono je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom takvog obavještavanja, računovođa mora postupati u dobroj vjeri i biti na oprezu kod davanja izjava i iznošenja tvrdnji.

Neposredno predstojeća povreda zakona ili regulative

Z260.22. U izuzetnim okolnostima, viši profesionalni računovođa bi mogao postati svjestan stvarnog ili namjeravanog ponašanja zbog kojeg ima razloga vjerovati da neposredno predstoji povreda zakona ili regulative koja će nanijeti značajnu štetu ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Nakon što je najprije razmotrio je li o predmetnom pitanju primjereno raspravljati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje poslodavne organizacije, računovođa mora koristiti profesionalnu prosudbu i odlučiti o tome hoće li odmah obavijestiti nadležno tijelo kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve neposredno predstojeće povrede. Ako je obavještavanje učinjeno, takvo obavještavanje nadležnih tijela je dopušteno sukladno točki Z114.1. (d) Kodeksa.

Dokumentiranje

260.23. P1. Viši profesionalni računovođa se potiče da u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje iz djelokruga ovog odjeljka dokumentira sljedeće:

- predmetno pitanje;

- ishod razgovora s nadređenima računovođi, ako postoje, i onima koji su zaduženi za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su nadređeni računovođe, ako postoje, i oni koji su zaduženi za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove radnji koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa uvjerena da je ispunio svoje dužnosti u skladu s točkom Z260.17.

Odgovornosti profesionalnih računovođa koji nisu viši profesionalni računovođe

Z260.24. Ako profesionalni računovođa tijekom obavljanja profesionalnih aktivnosti postane svjestan slučaja nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje mora nastojati steći razumijevanje predmetnog pitanja. Ovo razumijevanje mora uključivati vrstu nepridržavanja ili potencijalnog nepridržavanja te okolnosti pod kojima se ono dogodilo ili bi se moglo dogoditi.

260.24. P1. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalnu prosudbu i stručnost. Međutim od računovođe se ne očekuje da ima razinu poznavanja zakona i regulative višu od one koja je potrebna za ulogu računovođe u okviru poslodavne organizacije. Odluku o tome je li djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.

260.24. P2. Ovisno o prirodi i važnosti predmetnog pitanja, profesionalni računovođa bi se mogao, na povjerljivoj osnovi, posavjetovati s drugim osobama iz poslodavne organizacije, s predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnikom.

Z260.25. Ako profesionalni računovođa utvrdi nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje koje je nastalo ili bi moglo nastati, on mora, podložno točki Z260.9., o tom pitanju obavijestiti svog neposredno nadređenog kako bi tom nadređenom omogućio primjereno djelovanje. Ako se čini da je neposredno nadređeni računovođi umiješan u predmetno pitanje, računovođa mora o pitanju obavijestiti sljedeću višu razinu menadžmenta unutar poslodavne organizacije.

Z260.26. U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa može odlučiti da je obavještavanje nadležnog tijela o predmetnom pitanju primjereni smjer djelovanja. Ako profesionalni računovođa takvo obavještavanje obavi u skladu s točkom 260.20. P2. i A3., onda je takvo obavještavanje dopušteno sukladno točki Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještavanja nadležnih tijela, profesionalni računovođa mora djelovati u dobroj vjeri i biti oprezan u davanju izjava i iznošenju tvrdnji.

Dokumentiranje

260.27. P1. Profesionalni računovođa se potiče da u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje iz područja koje uređuje ovaj odjeljak dokumentira sljedeće:

- predmetno pitanje;
- ishode razgovora s nadređenim računovođe, menadžmentom i, ako je to primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način je nadređeni računovođe reagirao na pitanje;

- smjerove radnji koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke.

ODJELJAK 270.

PRITISAK RADI POVREDE TEMELJNIH NAČELA

Uvod

- 270.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 270.2. Pritisak koji se radi na profesionalne računovođe ili koji oni čine mogao bi stvoriti prijetnju temeljem zastrašenosti ili drugu vrstu prijetnje pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

Z270.3. Profesionalni računovođa ne smije:

- (a) dopustiti da pritisak koji druge osobe rade na njega dovede do povrede temeljnih načela; ili
- (b) raditi pritisak na druge osobe za koji zna ili ima razloga vjerovati da bi naveo te osobe na povredu temeljnih načela.

270.3. P1. Profesionalni računovođa bi prilikom obavljanja profesionalne aktivnosti mogao biti izložen pritisku koji stvara prijetnje pridržavanju temeljnih načela, kao što je prijetnja temeljem zastrašenosti. Pritisak bi mogao biti implicitan ili eksplicitan i mogao bi:

- dolaziti iz organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu, primjerice od kolege ili nadređenog;
- dolaziti od vanjskih pojedinaca ili organizacija, kao što su dobavljači, kupci ili zajmodavci;
- proizlaziti iz unutarnjih ili vanjskih ciljeva i očekivanja.

270.3. P2. Primjeri pritiska koji bi mogao stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela uključuju:

- Pritisak u vezi sa sukobima interesa:
 - o pritisak od člana obitelji koji pokušava dobiti ugovor kao dobavljač organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu na način da izaberu njega a ne drugog potencijalnog dobavljača.

Vidjeti i odjeljak 210., Sukobi interesa.

- Pritisak u cilju utjecanja na pripremanje i prikazivanje informacija:
 - o pritisak s ciljem prikazivanja financijskih rezultata na način koji dovodi u zabludu kako bi zadovoljili očekivanja ulagatelja, analitičara ili zajmodavaca;
 - o pritisak izabranih dužnosnika na računovođe u javnoj praksi da biračima prikažu programe ili projekte na način koji dovodi u zabludu;

- pritisak kolega s ciljem pogrešnog iskazivanja dobiti, rashoda ili stope prinosa kako bi se pristrano utjecalo na odluke o kapitalnim ulaganjima i nabavama;
- pritisak nadređenih da se odobre ili obrade rashodi koji nisu opravdani rashodi poslovanja;
- pritisak s ciljem prikrivanja izvještaja o unutarnjoj reviziji koji sadrže neželjene nalaze.

Vidjeti i odjeljak 220., Pripremanje i prezentiranje informacija.

- Pritisak da se djeluje bez odgovarajuće razine stručnosti ili dužne pažnje:
 - pritisak nadređenih radi neprimjerenog smanjenja opsega posla koji se obavlja;
 - pritisak nadređenih radi obavljanja zadatka bez odgovarajuće razine vještina ili stručne osposobljenosti ili u nerealnim rokovima.

Vidjeti i odjeljak 230., Djelovanje s odgovarajućom razinom stručnosti.

- Pritisak koji se odnosi na financijske interese:
 - pritisak nadređenih, kolega ili drugih osoba, kao što su osobe koje bi mogle imati koristi od sudjelovanja u sporazumima o naknadama ili dodjeli poticaja, radi manipuliranja pokazateljima uspješnosti.

Vidjeti i odjeljak 240, Financijski interesi, naknade i poticaji u vezi s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka.

- Pritisak u vezi s poticajima:
 - pritisak drugih strana, iz ili izvan poslodavne organizacije na nuđenje poticaja u cilju neprimjerenog utjecanja na prosudbu ili postupak donošenja odluke nekog pojedinca ili organizacije;
 - pritisak kolega s ciljem prihvaćanja mita ili druge vrste poticaja kao što su neprimjereni darovi ili ugošćivanje od potencijalnih dobavljača koji sudjeluju u natječaju za dobivanje ugovora.

Vidjeti i odjeljak 250., Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja.

- Pritisak koji se odnosi na nepridržavanje zakona i regulative:
 - pritisak da se transakcija strukturira tako da se utaji porez.

Vidjeti i odjeljak 260., Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative.

- Pritisci koji se odnose na visinu naknade
 - Pritisak koji radi profesionalni računovođa na drugog profesionalnog računovođu s ciljem pružanja profesionalnih usluga po cijeni koja ne omogućava korištenje dostatnih i primjerenih resursa (uključujući ljudske, tehnološke i intelektualne) kako bi se usluge obavile u skladu s tehničkim i profesionalnim standardima.

Vidjeti također i odjeljak 330. Naknade i druge vrste nagrada.

270.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji izazvanih pritiskom uključuju:

- namjeru pojedinca koji radi pritisak, te vrstu i jačinu pritiska;
- primjenu zakona, regulative i profesionalnih standarda na dane okolnosti;
- kulturu i liderstvo u poslodavnoj organizaciji, uključujući i to u kojoj mjeri oni razmatraju ili naglašavaju važnost etičkog ponašanja i očekivanja da zaposlenici djeluju na etičan način. Na primjer, korporativna kultura koja tolerira neetično ponašanje mogla bi dovesti do povećanja vjerojatnosti da će određeni pritisak stvoriti prijetnju pridržavanju temeljnih načela;
- politike i postupke poslodavne organizacije, ako postoje, kao što su politika ljudskih resursa ili politika etike koje uključuju način razrješavanja pritiska.

270.3. P4. Razgovor o okolnostima koje stvaraju pritisak i konzultiranje s drugima oko tih okolnosti mogli bi pomoći profesionalnom računovođi u procjeni razine prijetnje. Takvi razgovori i konzultacije, koje zahtijevaju opreznost spram načela povjerljivosti, mogli bi uključivati:

- razgovor o predmetnom pitanju s osobom koja radi pritisak s ciljem razrješavanja pitanja;
- razgovor o pitanju s nadređenim profesionalnog računovođe ako taj nadređeni nije osoba koja radi pritisak;
- eskaliranje predmetnog pitanja unutar poslodavne organizacije, uključujući, ako je to primjereno, objašnjavanje svih posljedičnih rizika za organizaciju, na primjer putem razgovora s
 - višim menadžmentom;
 - unutarnjim ili vanjskim revizorima;
 - onima koji su zaduženi za upravljanje.
- prijavljivanje predmetnog pitanja u skladu s politikama organizacije koja zapošljava računovođu, uključujući politike etike i politike u vezi sa zviždačima, i putem za to uspostavljenih kanala poput povjerljive telefonske linije za pitanja etike;
- konzultiranje s:
 - kolegom, nadređenim, osobljem u odjelu ljudskih resursa ili drugim profesionalnim računovođom;
 - relevantnim profesionalnim ili regulativnim tijelima ili gospodarskim udruženjima; ili
 - pravnim savjetnikom.

270.3. P5. Primjer radnje čijim poduzimanjem bi se mogle ukloniti prijetnje izazvane pritiskom je da profesionalni računovođa zatraži restrukturiranje ili razdvajanje određenih odgovornosti i dužnosti kako računovođa više ne bi radio s pojedincem ili subjektom koji na njega vrši pritisak.

Dokumentiranje

270.4. A1. Profesionalni računovođa se potiče dokumentirati:

- činjenice;
- komunikacije i informacije o stranama s kojima je razgovarao o predmetnom pitanju;
- pravce djelovanja koje je razmotrio;
- način na koji je postupio s predmetnim pitanjem.

DIO 3. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

	Stranica
Odjeljak 300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u javnoj praksi	68
Odjeljak 310. Sukobi interesa	74
Odjeljak 320. Profesionalna imenovanja	79
Odjeljak 321. Druga mišljenja	83
Odjeljak 325. Objektivnost pregledavatelja kvalitete angažmana i drugih primjerenih pregledavatelja	84
Odjeljak 330. Naknade i druge vrste nagrađivanja	86
Odjeljak 340. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja	88
Odjeljak 350. Čuvanje imovine klijenata	93
Odjeljak 360. Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative	94

DIO 3. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

ODJELJAK 300.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

Uvod

- 300.1. Ovaj dio Kodeksa sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koje profesionalni računovođe u javnoj praksi moraju koristiti kad primjenjuju konceptualni okvir iz odjeljka 120. On ne opisuje sve činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose s kojima se profesionalni računovođa u javnoj praksi može susresti a koji stvaraju ili bi mogli stvoriti prijatnije pridržavanju temeljnih načela. Stoga, konceptualni okvir zahtijeva od profesionalnih računovođa u javnoj praksi opreznost spram takvih činjenica i okolnosti.
- 300.2. Zahtjevi i materijali za primjenu koji se primjenjuju na profesionalne računovođe u javnoj praksi sadržani su u:
- Dijelu 3. – *Profesionalni računovođe u javnoj praksi*, odjeljci od 300. do 399., koji se primjenjuju na sve profesionalne računovođe u javnoj praksi bez obzira pružaju li usluge s izražavanjem uvjerenja ili ne;
 - *Međunarodnim standardima neovisnosti*, kako slijedi:
 - Dio 4A. – Neovisnost kod angažmana revizije i uvida, odjeljci od 400. do 899., koji se primjenjuje na one profesionalne računovođe u javnoj praksi koji rade na angažmanima revizije i uvida;
 - Dio 4B. – neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida, odjeljci od 900. do 999., koji se primjenjuje na one profesionalne računovođe u javnoj praksi koji rade na angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.
- 300.3. U ovom dijelu, pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z300.4.** Profesionalni računovođa mora se pridržavati temeljnih načela iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdio, procijenio i postupao s prijatnjama pridržavanju temeljnih načela.
- Z300.5.** Kod postupanja s etičkim problemom, profesionalni računovođa mora razmotriti kontekst u kojem je problem nastao ili bi mogao nastati. Ako osoba koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne aktivnosti obavlja u skladu sa svojim odnosom s društvom, bilo u svojstvu ugovaratelja, zaposlenika ili vlasnika, ta osoba se mora pridržavati odredbi dijela 2 koje se primjenjuju na te okolnosti.
- 300.5. P1. Primjeri situacija u kojima se odredbe dijela 2 primjenjuju na profesionalnog računovođu u javnoj praksi uključuju:

- suočavanje sa sukobom interesa kad računovođa odgovara za odabir dobavljača za društvo u uvjetima u kojima bi član najuže obitelji računovođe mogao steći financijsku korist od tog ugovora. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 210;
- pripremanje ili prezentiranje financijskih informacija za klijenta ili društvo računovođe. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 220;
- dobavljač društva nudi poticaje računovođi, kao što je redovito nuđenje besplatnih ulaznica za sportske događaje. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 250;
- računovođa je izložen pritisku angažiranog partnera da netočno iskaže naplative sati za angažman kod klijenta. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

Utvrđivanje prijetnji

300.6. P1. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene zbog čitavog niza činjenica i okolnosti. Kategorije prijetnji opisane su u točki 120.6. P3. U nastavku teksta navode se primjeri činjenica i okolnosti unutar svake kategorije prijetnji koje bi mogle stvoriti prijetnje za profesionalnog računovođu kod obavljanja profesionalne usluge.

(a) prijetnje temeljem osobnog interesa

- profesionalni računovođa ima izravan financijski interes u klijentu;
- profesionalni računovođa nudi nisku cijenu usluga da bi bio angažiran a ta cijena je toliko niska da bi se moglo pokazati nemogućim obaviti tu profesionalnu uslugu u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima
- profesionalni računovođa ima bliski poslovni odnos s klijentom;
- profesionalni računovođa ima pristup povjerljivim informacijama koje je moguće iskoristiti za stjecanje osobne koristi;
- profesionalni računovođa je otkrio značajnu pogrešku kod ocjene rezultata do kojeg je došao član društva računovođe tijekom ranijeg pružanja usluge;

(b) prijetnje temeljem samoprovjere

- profesionalni računovođa izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja o učinkovitosti rada financijskih sustava nakon što je implementirao te sustave;
- profesionalni računovođa je pripremio izvorne podatke koji su korišteni za pripremu podataka koji su predmetno pitanje angažmana s izražavanjem uvjerenja;

(c) prijetnje temeljem zagovaranja

- profesionalni računovođa promovira interese klijenta ili dionice u klijentu;

- profesionalni računovođa zastupa klijenta kao odvjetnik u parnicama ili sporovima protiv trećih strana;
 - profesionalni računovođa lobira za pravni propis u ime klijenta;
- (d) prijetnje temeljem zblizenosti
- član najuže ili uže obitelji profesionalnog računovođe je direktor ili odgovorna osoba klijenta;
 - direktor, druga odgovorna osoba ili zaposlenik klijenta je na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na predmet angažmana a u nedavnoj prošlosti je bio partner na angažmanu;
 - član revizijskog tima dugotrajno je povezan s klijentom usluga revizije;
 - pojedinac za kojeg se razmatra njegova prihvatljivost za pregledavatelja kao zaštita radi razrješavanja prijetnje, u bliskom je odnosu s pojedincem koji je obavio posao.
- (e) prijetnje temeljem zastrašenosti
- profesionalnom računovođi prijeti dobivanje otkaza na angažmanu kod klijenta ili u društvu zbog neslaganja oko profesionalnog pitanja;
 - profesionalni računovođa osjeća pritisak da se suglasi s prosudbom klijenta jer klijent ima višu razinu stručnosti u vezi s određenim pitanjem od računovođe;
 - profesionalni računovođa je obaviješten da neće dobiti planirano profesionalno unapređenje ako se ne suglasi s neprimjerenim računovodstvenim postupanjem;
 - profesionalni računovođa je prihvatio značajan dar od klijenta i izložen je prijetnji da to prihvaćanje dara bude javno objavljeno.

Procjenjivanje prijetnji

300.7. P1. Uvjeti, politike i postupci opisani u točkama 120.6. P1. i 120.8. P2. mogli bi utjecati na procjenu je li prijetnja pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivoj razini. Takvi uvjeti, politike i postupci mogli bi se odnositi na:

- (a) klijenta i njegovo poslovno okruženje; i
- (b) društvo i njegovo poslovno okruženje.

300.7. P2. Na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa utječu i vrsta i opseg profesionalne usluge.

Klijent i njegovo poslovno okruženje

300.7. P3. Na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa mogla bi utjecati okolnost je li klijent:

- (a) klijent usluge revizije i je li subjekt od javnog interesa;
- (b) klijent usluge izražavanja uvjerenja koji nije i klijent usluge revizije; ili
- (c) klijent usluge bez izražavanja uvjerenja.

Na primjer, moglo bi biti percipirano da će pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa uzrokovati viši stupanj prijetnje pridržavanju načela objektivnosti u odnosu na reviziju.

300.7. P4. Korporativne upravne strukture klijenta, uključujući njegovo vodstvo, mogle bi promovirati pridržavanje temeljnih načela. U skladu s time, na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa moglo bi utjecati i poslovno okruženje klijenta. Na primjer:

- klijent zahtijeva da imenovanje društva koje će obaviti angažman moraju potvrditi ili odobriti odgovarajući pojedinci koji nisu menadžment klijenta;
- klijent raspolaže kompetentnim zaposlenicima s iskustvom i pozicijom za donošenje odluka posloводства;
- klijent je implementirao interne postupke koji olakšavaju donošenje objektivnih odluka u natječajnom postupku za odabir stranaka koje će obavljati angažmane bez izražavanja uvjerenja;
- klijent ima korporativnu upravljačku strukturu koja obavlja odgovarajući nadzor i komunikacije u vezi s uslugama društva.

Društvo i njegovo poslovno okruženje

300.7. P5. Na procjenu razine prijetnje koju obavlja profesionalni računovođa moglo bi utjecati i radno okruženje u društvu računovođe i njegovo poslovno okruženje. Na primjer:

- vodstvo društva promovira pridržavanje temeljnih načela i stvara očekivanja da će članovi tima za izražavanje uvjerenja djelovati u javnom interesu;
- politike ili postupci kojima se uspostavlja i prati obveza svih zaposlenih da se pridržavaju temeljnih načela;
- politike i postupci vezani uz nagrađivanje, ocjenjivanje uspješnosti i stegu koji promoviraju pridržavanje temeljnih načela;
- postupanje u vezi s oslanjanjem na prihode primljene od samo jednog klijenta;
- angažirani partner je u okviru društva zadužen za odluke u vezi s pridržavanjem temeljnih načela, uključujući sve odluke o prihvaćanju ili pružanju usluga određenom klijentu;
- zahtjevi u pogledu stručnog obrazovanja, stručnog osposobljavanja i iskustva;
- postoje procesi koji olakšavaju prijavljivanje i rješavanje internih i eksternih pitanja koja predstavljaju razlog za zabrinutost ili pritužbe.

Razmatranje novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti

300.7. P6. Nove informacije ili promjene činjenica i okolnosti mogle bi:

- (a) utjecati na razinu prijetnje; ili
- (b) utjecati na zaključke profesionalnog računovođe o tome razrješavaju li primijenjene zaštitne mjere i dalje utvrđene prijetnje na planirani način.

U takvim situacijama moglo bi se dogoditi da radnje koje su poduzete kao zaštitne mjere više nisu učinkovite u razrješavanju prijetnji. Sukladno tome, primjena konceptualnog okvira zahtijeva da profesionalni računovođa ponovo procijeni i primjereno postupi s tim prijetnjama (vidjeti točke Z120.9. i Z120.10.).

300.7. P7. Primjeri novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti koje bi mogle utjecati na razinu prijetnje uključuju:

- proširenje opsega profesionalne usluge;
- klijent postaje subjekt uvršten na burzi ili stekne dodatnu poslovnu jedinicu;
- spajanje društva s drugim društvom;
- ako su profesionalnog računovođu angažirala zajednički dva klijenta te nastane spor između tih klijenata;
- promjena u osobnim ili odnosima profesionalnog računovođe s članovima njegove najuže obitelji.

Postupanje s prijetnjama

300.8. P1. Točke od Z120.10. do Z120.10. P2. sadrže zahtjeve i materijale za primjenu kod postupanja s prijetnjama koje nisu na prihvatljivoj razini.

Primjeri zaštitnih mjera

300.8. P2. Zaštitne mjere razlikuju se ovisno o činjenicama i okolnostima. Primjeri radnji koje bi u određenim okolnostima mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji uključuju:

- dodjeljivanjem dodatnog vremena i kvalificiranog osoblja za obavljanje potrebnih zadataka kad je angažman prihvaćen mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnog interesa;
- uključivanjem odgovarajućeg pregledavatelja koji nije bio član tima za obavljanje pregleda obavljenog posla ili, po potrebi, za pomoć savjetima mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem samoprovjere;
- uključivanjem različitih partnera i angažiranih timova koji odgovaraju različitim nadređenim osobama radi pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja mogle bi se razriješiti prijetnje temeljem samoprovjere, zbliženosti ili zagovaranja;
- uključivanjem drugog društva radi obavljanja ili ponovnog obavljanja dijela angažmana mogle bi se razriješiti prijetnje temeljem osobnog interesa, samoprovjere, zagovaranja, zbliženosti ili zastrašenosti;
- obavještavanjem klijenata o svim naknadama ili provizijama dobivenim za posredovanje kod usluga ili proizvoda mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnog interesa;
- razdvajanjem timova kod rada na pitanjima povjerljive prirode mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnog interesa.

300.8. P3. Preostali odjeljci dijela 3. i *Međunarodni standardi neovisnosti* opisuju određene prijetnje koje bi se mogle javiti tijekom pružanja profesionalnih usluga, te uključuju primjere mogućih radnji s ciljem razrješavanja tih prijetnji.

Primjereni pregledavatelj

300.8. P4. Primjereni pregledavatelj je profesionalna osoba koja ima potrebno znanje, vještine, iskustvo i ovlaštenja za obavljanje pregleda relevantnog obavljenog posla ili pružene usluge na objektivan način. Ta osoba bi mogla biti profesionalni računovođa.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

Z300.9. Kad komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s Kodeksom, profesionalni računovođa mora utvrditi tko je primjerena osoba ili osobe u okviru upravne strukture subjekta s kojom se treba komunicirati. Ako računovođa komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, on mora odlučiti je li također potrebno komunicirati sa svima koji su zaduženi za upravljanje kako bi svi bili adekvatno informirani.

300.9. P1. Kod odlučivanja o tome s kime treba komunicirati, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti:

- (a) prirodu i važnost konkretnih okolnosti; i
- (b) pitanje o kojem treba komunicirati.

300.9. P2. Primjeri podgrupa onih koji su zaduženi za upravljanje su odbor za reviziju ili pojedinačni član grupe onih koji su zaduženi za upravljanje.

Z300.10. Ako je profesionalni računovođa komunicirao s osobama koje imaju i odgovornosti menadžmenta i upravljačke odgovornosti, računovođa se mora uvjeriti da komunikacija s tim osobama predstavlja adekvatno informiranje svih onih koji su zaduženi za upravljanje s kojima bi računovođa uobičajeno komunicirao.

300.10. P1. U nekim okolnostima, svi oni koji su zaduženi za upravljanje su uključeni i u menadžment subjekta, na primjer, u malom poslovnom subjektu gdje jedini vlasnik vodi subjekt i nitko drugi nema upravljačku ulogu. U takvim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira s osobom ili osobama koje imaju odgovornosti menadžmenta a ta osoba/osobe su zadužene i za upravljanje, profesionalni računovođa je udovoljio zahtjevu za komuniciranjem s onima koji su zaduženi za upravljanje.

ODJELJAK 310.

SUKOBI INTERESA

Uvod

- 310.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 310.2. Sukob interesa stvara prijetnje pridržavanju načela objektivnosti a mogao bi stvoriti i prijetnje pridržavanju drugih temeljnih načela. Takve prijetnje bi mogle nastati ako:
- (a) profesionalni računovođa pruža profesionalnu uslugu u vezi s određenim pitanjem za dva ili više klijenata koji imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje; ili
 - (b) su interesi profesionalnog računovođe u vezi s određenim pitanjem i interesi klijenta kome pruža profesionalne usluge u odnosu na to pitanje suprotstavljene.
- 310.3. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira na sukobe interesa. Ako profesionalni računovođa pruža usluge revizije, uvida ili druge usluge s izražavanjem uvjerenja, dužan je biti i neovisan u skladu s Međunarodnim standardima neovisnosti.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z310.4.** Profesionalni računovođa ne smije dopustiti da sukob interesa kompromitira njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 310.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa uključuju:
- pružanje savjetodavnih usluga u vezi transakcije klijentu koji želi steći klijenta revizije, onda kad je društvo tokom revizije došlo do povjerljivih informacija koje bi mogle biti relevantne za tu transakciju;
 - savjetovanje dva klijenta u isto vrijeme onda kada se oba natječu u stjecanju iste kompanije a savjet bi mogao biti relevantan za njihovu konkurentsku poziciju;
 - pružanje usluga prodavatelju i kupcu u vezi s istom transakcijom;
 - pripremanje procjene vrijednosti imovine za dvije strane koje su na suprotstavljenim pozicijama u odnosu na tu imovinu;
 - zastupanje dva klijenta u istom predmetu koji su jedan s drugim u sudskom sporu, kao što je brakorazvodna parnica ili razvrgnuće partnerstva;
 - kod ugovora o licenci, davanje izvješća s izražavanjem uvjerenja davatelju licence o pripadnim licencnim naknadama, te istovremeno savjetovanje korisnika licence o iznosu koji je dužan platiti;
 - savjetovanje klijenta da ulaže u gospodarski subjekt u kojem, na primjer, bračni partner profesionalnog računovođe ima financijske interese;

- davanje strateških savjeta klijentu u vezi s njegovim konkurentskim položajem, pri tome sudjelujući u zajedničkom pothvatu ili imajući slične interese u važnom konkurentu klijenta;
- davanje savjeta klijentu u pogledu stjecanja gospodarskog subjekta za kojeg je zainteresirano i samo društvo;
- davanje savjeta klijentu o kupnji proizvoda ili nabavi usluge, pri tome imajući sklopljen ugovor o licenci ili o trgovačkom posredovanju s potencijalnim prodavateljem tog proizvoda ili usluge.

Utvrđivanje sukoba

Opće odredbe

Z310.5. Prije nego prihvati odnos s novim klijentom, novi angažman ili poslovni odnos, profesionalni računovođa mora poduzeti razumne korake kako bi utvrdio okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa, te stoga i prijetnje pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Takvi koraci moraju uključivati utvrđivanje:

- (a) vrste relevantnih interesa i odnosa između uključenih strana; i
- (b) predmetne usluge i njezine implikacije za relevantne strane.

310.5. P1. Učinkovit proces utvrđivanja sukoba pomaže profesionalnom računovođi pri poduzimanju razumnih koraka radi utvrđivanja interesa i odnosa koji bi mogli stvoriti postojeći ili potencijalni sukob interesa, kako prije odluke o prihvaćanju angažmana tako i tijekom angažmana. Taj proces uključuje razmatranje i onih pitanja koja su utvrdile vanjske strane primjerice klijenti ili mogući klijenti. Što se prije utvrdi postojeći ili potencijalni sukob interesa to je veća vjerojatnost da će računovođa moći razriješiti prijetnje koje stvara sukob interesa.

310.5. P2. Učinkovit postupak utvrđivanja postojećih ili mogućih sukoba interesa razmotrit će sljedeće čimbenike:

- vrstu profesionalne usluge koja se pruža;
- veličinu društva;
- veličinu i vrstu klijentele;
- strukturu društva, na primjer broj i zemljopisni razmještaj ureda.

310.5. P3. Više informacija u vezi s prihvaćanjem klijenata sadržano je u odjeljku 320., *Profesionalna imenovanja*.

Promjene okolnosti

Z310.6. Tijekom obavljanja angažmana, profesionalni računovođa mora ostati na oprezu spram promjena vrste usluga, interesa i odnosa koje bi mogle stvoriti sukob interesa.

310.6. P1. Vrste usluga, interesa i odnosa mogle bi se mijenjati tijekom angažmana. Ovo se osobito odnosi na slučajeve kad se od profesionalnog računovođe zatraži obavljanje angažmana u uvjetima koji bi mogli prerasti u suparničke, čak i ako strane koje su angažirale računovođu možda u početku nisu bile u sporu.

Umrežena društva

Z310.7. Ako je društvo član mreže, profesionalni računovođa mora razmotriti sukobe interesa za koje ima razloga vjerovati da bi mogli postojati ili proizaći iz interesa i odnosa nekog umreženog društva.

310.7. P1. Čimbenici koje treba razmotriti kod utvrđivanja interesa i odnosa koji uključuju neko umreženo društvo uključuju:

- vrstu profesionalnih usluga koje se pružaju;
- klijente mreže;
- zemljopisne lokacije svih relevantnih strana.

Prijetnje nastale iz sukoba interesa

310.8. P1. Općenito, što je izravnija veza između profesionalne usluge i pitanja u odnosu na koje strane imaju suprotstavljene interese, to je veći stupanj vjerojatnosti da prijetnja nije na prihvatljivoj razini.

310.8. P2. Čimbenici koji su relevantni kod procjene razine prijetnje nastale iz sukoba interesa uključuju mjere za sprječavanje neovlaštenog otkrivanja povjerljivih informacija tijekom pružanja profesionalnih usluga u vezi istog pitanja za dva ili više klijenata koji imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje. Ove mjere uključuju:

- postojanje odvojenih specijalističkih odjela u okviru društva, što bi moglo biti zapreka kolanju povjerljivih informacija klijenta između tih odjela;
- politike i postupci kojima se ograničava pristup dokumentaciji klijenta;
- osoblje i partneri društva potpisali su sporazume o zaštiti povjerljivih podataka;
- fizičko i elektronsko razdvajanje povjerljivih informacija;
- posebno i namjensko osposobljavanje i komunikacija.

310.8. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji stvorenih sukobom interesa uključuju:

- uključivanje odvojenih timova za angažmane kojima su dane jasne politike i postupci čuvanja povjerljivosti podataka;
- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja, koji nije sudjelovao u pružanju usluge ili bio na drugi način zahvaćen sukobom, da obavi pregled obavljenog posla u cilju procjene je su li glavne donesene prosudbe i zaključci primjereni.

Objavljivanje i suglasnost

Opće odredbe

Z310.9. Profesionalni računovođa mora koristiti profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio jesu li priroda i značaj sukoba interesa takvi da postupanje s prijetnjom izazvanom sukobom interesa zahtijeva određena objavlivanja i izričitu suglasnost.

310.9. P1. Čimbenici koje treba razmotriti kod utvrđivanja jesu li potrebna određena objavljivanja i izričita suglasnost su:

- okolnosti koje stvaranju sukob interesa;
- strane koje bi mogle biti zahvaćene;
- priroda problema koji bi mogli nastati;
- mogućnost razvijanja pitanja u neočekivanom pravcu.

310.9. P2. Objavljivanje i suglasnost mogli bi imati različite oblike, na primjer:

- Davanje klijentima općih informacija o okolnostima u kojima, kao stvar standardne prakse, profesionalni računovođa ne pruža usluge samo jednom klijentu na ekskluzivnoj osnovi (na primjer, na području određene vrste profesionalne usluge ili sektora tržišta). Ovime se klijentu omogućuje davanje odgovarajuće opće suglasnosti. Na primjer, računovođa bi mogao objaviti opće informacije u sklopu standardnih općih uvjeta angažmana.
- Davanje zahvaćenim klijentima dovoljno detaljnih konkretnih informacija o okolnostima određenog sukoba kako bi o danom pitanju mogli odlučiti na osnovi poznavanja činjenica i u skladu s time dati izričitu suglasnost. Ovo objavljivanje bi moglo uključivati detaljno prikazivanje okolnosti i sveobuhvatno objašnjenje svih planiranih zaštitnih mjera i uključenih rizika.
- Suglasnost bi se mogla podrazumijevati iz načina na koji se klijenti ponašaju u okolnostima u kojima profesionalni računovođa raspolaže s dovoljno dokaza da može zaključiti da su klijenti okvirno upoznati s tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor na njegovo postojanje.

310.9. P3. U pravilu je potrebno:

- (a) klijentima zahvaćenim sukobom objaviti vrstu sukoba interesa i način na koji su razriješene sve nastale prijetnje; i
- (b) pribaviti suglasnost zahvaćenih klijenata za pružanje profesionalne usluge ako su primijenjene zaštitne mjere kojima se razrješava prijetnja.

310.9. P4. Ako navedeno objavljivanje ili suglasnost nisu dani u pisanom obliku, profesionalni računovođa se potiče dokumentirati:

- (a) vrstu okolnosti iz kojih proizlazi sukob interesa;
- (b) zaštitne mjere koje su, kad je primjenjivo, primijenjene kako bi se razriješile prijetnje; i
- (c) pribavljenu suglasnost.

Ako je odbijeno davanje izričite suglasnosti

Z310.10. Ako profesionalni računovođa odluči da je izričita suglasnost potrebna u skladu s točkom Z310.9., a klijent odbije dati tu suglasnost, računovođa mora:

- (a) okončati ili odbiti pružanje profesionalnih usluga koje bi dovele do sukoba interesa; i

- (b) prekinuti relevantne odnose ili otuđiti relevantne interese kako bi uklonio prijetnju ili je reducirao na prihvatljivu razinu.

Povjerljivost

Opće odredbe

Z310.11. Profesionalni računovođa mora stalno biti na oprezu spram načela povjerljivosti, uključujući kod objavljivanja, dijeljenja informacija unutar društva ili mreže, te pri traženju smjernica od trećih strana.

310.11. P1. U pododjeljku 114. sadržani su zahtjevi i materijali za primjenu koji su relevantni za situacije koje bi mogle stvoriti prijetnju pridržavanju načela povjerljivosti.

Ako bi objavljivanje radi pribavljanja suglasnosti predstavljalo povredu povjerljivosti

Z310.12. Ako bi objavljivanje određenih informacija u svrhu dobivanja izričite suglasnosti dovelo do povrede povjerljivosti i ako, prema tome, nije moguće dobiti tu suglasnost, društvo mora prihvatiti ili nastaviti rad na angažmanu samo onda ako:

- (a) društvo ne djeluje u ulozi obrane za jednog klijenta koji je protiv drugog klijenta u istom predmetu;
- (b) su uvedene određene mjere kako bi se spriječilo objavljivanje povjerljivih informacija između angažiranih timova koji rade za dva klijenta; i
- (c) društvo je uvjeren da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je za društvo primjereno prihvatiti ili nastaviti obavljati angažman jer bi ograničavanje mogućnosti društva za pružanje profesionalne usluge proizvelo neproporcionalno negativne posljedice za klijente ili ostale relevantne treće stranke.

310.12. P1. Do povrede povjerljivosti moglo bi doći, na primjer, ako se traži suglasnost za:

- pružanje usluga u vezi s nekom transakcijom klijentu uključenom u neprijateljsko preuzimanje drugog klijenta društva;
- provođenje forenzičkih istražnih radnji za klijenta u vezi sa sumnjom na prijevaru, pri čemu društvo raspolaže povjerljivim informacijama do kojih je došlo radeći za drugog klijenta koji bi mogao biti umiješan u tu prijevaru.

Dokumentiranje

Z310.13. U okolnostima iz točke Z310.12., profesionalni računovođa mora dokumentirati:

- (a) vrstu okolnosti, uključujući ulogu koju će računovođa imati;
- (b) konkretne uspostavljene mjere za sprječavanje otkrivanja informacija između angažiranih timova koji rade za dva klijenta; i
- (c) zašto je opravdano prihvatiti ili nastaviti rad na angažmanu.

ODJELJAK 320.

PROFESIONALNA IMENOVANJA

Uvod

- 320.1. Profesionalni računovođe moraju se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 320.2. Prihvaćanje novog odnosa s klijentom ili promjene u postojećem angažmanu mogli bi stvoriti prijetnju pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Prihvaćanje klijenta i angažmana

Opće odredbe

- 320.3. P1. Prijetnje pridržavanju načela integriteta ili profesionalnog ponašanja mogle bi biti stvorene iz, na primjer, upitnih aktivnosti povezanih s klijentom (njegovim vlasnicima, menadžmentom ili poslovanjem). Upitne aktivnosti koje bi, ako su poznate, mogle stvoriti takvu prijetnju uključuju umiješanost klijenta u protuzakonite aktivnosti, nepoštenje, upitne prakse financijskog izvještavanja ili druge vrste neetičnog ponašanja.
- 320.3. P2. Čimbenici koji su relevantni kod procjenjivanja razine takve prijetnje uključuju:
- razinu poznavanja i razumijevanja klijenta, njegovih vlasnika, menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, te poslovnih aktivnosti;
 - predanost klijenta postupanju s upitnim aktivnostima kroz, na primjer, unapređenje praksi korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 320.3. P3. Prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa stvara se onda kada angažirani tim nema ili ne može steći kompetencije potrebne za pružanje profesionalnih usluga.
- 320.3. P4. Čimbenici koji su relevantni kod procjenjivanja razine takve prijetnje uključuju:
- odgovarajuće razumijevanje:
 - vrste poslovne djelatnosti klijenta;
 - složenosti njegovog poslovanja;
 - posebnih zahtjeva angažmana; i
 - svrhe, vrste i opsega posla koji treba obaviti;
 - poznavanje relevantnih gospodarskih djelatnosti ili predmetnog pitanja;
 - posjedovanje iskustva u vezi s relevantnim regulativnim zahtjevima ili zahtjevima izvještavanja;
 - politike i postupke koje je društvo implementiralo kao dio svojeg sustava upravljanja kvalitetom u skladu s standardima upravljanja kvalitetom kao što je MSUK 1, a koje

reagiraju na rizike kvalitete koji se odnose na sposobnost društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

- visina naknada i mjera u kojoj se njima uzimaju u obzir potrebni resursi, uzimajući u obzir komercijalne i tržišne prioritete računovođe.

320.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnog interesa uključuju:

- dodjeljivanje dovoljno osoblja s potrebnim kompetencijama;
- ugovaranje realnih rokova za obavljanje angažmana;
- korištenje stručnjaka, ako je potrebno.

Promjene u profesionalnim imenovanjima

Opće odredbe

Z320.4. Profesionalni računovođa mora utvrditi postoje li razlozi za neprihvatanje angažmana onda kad:

- (a) potencijalni klijent od njega zatraži da zamijeni drugog računovođu;
- (b) razmatra davanje ponude za angažman koji trenutno obavlja drugi računovođa; ili
- (c) razmatra prihvaćanje posla koji je komplementaran ili dopunski u odnosu na posao drugog računovođe.

320.4. P1. Moguće je postojanje razloga za neprihvatanje angažmana. Jedan takav razlog bi mogao biti taj da prijetnju izazvanu činjenicama i okolnostima nije moguće razriješiti primjenom zaštitnih mjera. Na primjer, prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako profesionalni računovođa prihvati angažman prije nego li spozna sve relevantne činjenice.

320.4. P2. Ako se od profesionalnog računovođe traži obavljanje posla koji je komplementaran ili dopunski u odnosu na posao postojećeg ili ranijeg računovođe, mogla bi biti stvorena prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa, na primjer, kao rezultat nepotpunih informacija.

320.4. P3. Čimbenik koji je relevantan kod procjene razine prijetnje je navodi li ponuda da će prije prihvaćanja angažmana računovođa tražiti kontakt s postojećim ili prethodnim računovođom. Takav kontakt predloženom računovođi pruža priliku za raspitivanje o tome postoje li bilo kakvi razlozi zbog kojih ne bi trebalo prihvatiti angažman.

320.4. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji temeljem osobnog interesa uključuju:

- traženje od postojećeg ili prethodnog računovođe da pruži njemu poznate informacije kojih, po mišljenju postojećeg ili prethodnog računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome hoće li prihvatiti angažman. Na primjer, upit bi mogao otkriti ranije nepoznate važne činjenice i ukazati na neslaganja s postojećim ili prethodnim računovođom koja bi mogla utjecati na odluku o prihvaćanju imenovanja;

- pribavljanje informacija iz drugih izvora, kao što su postavljanje upita trećim stranama ili pozadinske provjere ranijeg djelovanja višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

Komunikacija s postojećim ili prethodnim računovođom

320.5. P1. Predloženi računovođa će obično morati dobiti dopuštenje od klijenta, po mogućnosti u pisanom obliku, za pokretanje razgovora s postojećim ili prethodnim računovođom.

Z320.6. Ako nije u mogućnosti komunicirati s postojećim ili prethodnim računovođom, predloženi računovođa mora poduzeti razumne korake kako bi na druge načine došao do informacija o mogućim prijetnjama.

Komunikacija s predloženim računovođom

Z320.7. Ako predloženi računovođa zamoli postojećeg ili prethodnog računovođu da odgovori na komunikaciju, postojeći ili prethodni računovođa mora:

- postupiti u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom koji uređuju ovakve molbe; i
- pružiti tražene informacije iskreno i nedvosmisleno.

320.7. P1. Postojeći ili prethodni računovođa ima obvezu čuvanja povjerljivosti informacija. Hoće li postojećem ili prethodnom računovođi biti dopušteno ili će se od njega zahtijevati da raspravlja o poslovima svog klijenta s predloženim računovođom ovisit će o vrsti angažmana i o:

- tome ima li postojeći ili prethodni računovođa dopuštenje klijenta za komunikaciju; i
- zakonskim i etičkim zahtjevima koji se odnose na takvu komunikaciju i otkrivanje informacija koji bi se mogli razlikovati ovisno o jurisdikciji.

320.7. P2. Okolnosti pod kojima se od profesionalnog računovođe traži ili bi se moglo zahtijevati da otkrije povjerljive informacije ili kad bi takvo otkrivanje informacija moglo biti primjereno navedene su u točki 114.1. P1. Kodeksa.

Promjene u imenovanjima kod revizije ili uvida

Z320.8. U slučaju revizije ili uvida u financijske izvještaje, profesionalni računovođa mora tražiti od postojećeg ili prethodnog računovođe pružanje njemu poznatih informacija o svim činjenicama ili drugih informacija kojih, prema mišljenju postojećeg ili prethodnog računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome hoće li prihvatiti angažman. Osim okolnosti koje uključuju nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona i regulative koje su sadržane u točkama Z360.21. i Z360.22.:

- ako klijent dopusti postojećem ili prethodnom računovođi da otkrije činjenice ili druge informacije, postojeći ili prethodni računovođa će ih dati iskreno i nedvosmisleno; i
- ako klijent ne da ili odbije dati dopuštenje postojećem ili prethodnom računovođi za komuniciranje o poslovima klijenta s predloženim računovođom, postojeći ili prethodni računovođa će o tome obavijestiti predloženog računovođu koji će

pažljivo razmotriti takav propust ili odbijanje klijenta prije nego donese odluku o tome hoće li prihvatiti imenovanje ili ne.

Nastavak rada za klijenta i na angažmanu

Z320.9. Profesionalni računovođa mora periodički preispitivati nastavljanje svog ponavljajućeg angažmana za klijenta.

320.9. P1. Moguće prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene nakon što profesionalni računovođa prihvati angažman koji bi odbio da je ranije bio upoznat s njima. Na primjer, prijetnja pridržavanju načela integriteta temeljem osobnog interesa mogla bi biti stvorena nepropisnim upravljanjem rezultatom poslovanja ili pogrešnim procjenama bilančnih stavki.

Korištenje rada stručnjaka

Z320.10. Ako profesionalni računovođa namjerava koristiti rad stručnjaka, računovođa mora utvrditi je li takvo korištenje opravdano.

320.10. P1. Čimbenici koje profesionalni računovođa treba razmotriti ako namjerava koristiti rad stručnjaka uključuju reputaciju i stručnost tog stručnjaka, resurse kojima raspolaže i profesionalne i etičke standarde koji su primjenjivi na stručnjaka. Takve informacije mogle bi se steći iz prethodne suradnje sa stručnjakom ili pribaviti kroz savjetovanje s drugima.

ODJELJAK 321.

DRUGA MIŠLJENJA

Uvod

- 321.1. Profesionalni računovođe će se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 321.2. Davanje drugog mišljenja subjektu koji nije postojeći klijent moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili druge prijetnje pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 321.3. P1. Od profesionalnog računovođe moglo bi se zatražiti izdavanje drugog mišljenja u vezi s primjenom računovodstvenih, revizijskih, standarda u vezi s izvještavanjem ili drugih standarda ili načela u odnosu na:
- a) konkretne okolnosti ili
 - b) transakcije koje obavlja ili se obavljaju u ime kompanije ili subjekta koji nije postojeći klijent. Prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem, na primjer, osobnog interesa mogla bi biti stvorena onda kad drugo mišljenje nije utemeljeno na istim činjenicama s kojima je raspolagao postojeći ili prethodni računovođa ili kad je utemeljeno na neadekvatnim dokazima.
- 321.3. P2. Čimbenik koji je relevantan za procjenu razine prijetnje temeljem osobnog interesa obuhvaća okolnosti pod kojima je molba upućena i sve druge raspoložive činjenice i pretpostavke koje su relevantne za izražavanje profesionalne prosudbe.
- 321.3. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnog interesa uključuju:
- uz dopuštenje klijenta, pribavljanje informacija od postojećeg ili prethodnog računovođe;
 - opisivanje ograničenja koja su povezana sa svakim mišljenjem u komunikaciji s klijentom;
 - davanje primjerka mišljenja postojećem ili prethodnom računovođi.

Ako subjekt odbije dati dopuštenje za komuniciranje

- Z321.4.** Ako subjekt koji traži drugo mišljenje od profesionalnog računovođe odbije dati dopuštenje računovođi za komuniciranje s postojećim ili prethodnim računovođom, računovođa mora razmotriti može li dati traženo drugo mišljenje.

ODJELJAK 325.

OBJEKTIVNOST PREGLEDAVATELJA KVALITETE ANGAŽMANA I DRUGIH PRIMJERENIH PREGLEDAVATELJA

Uvodne odredbe

- 325.1. Profesionalni računovođe dužni su se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. za utvrđivanje, procjenjivanje i rješavanje prijetnji.
- 325.2. Imenovanje pregledavatelja kvalitete angažmana koji je uključen u posao koji se pregledava ili ima bliske odnose s odgovornima za obavljanje tog posla moglo bi stvoriti prijetnje pridržavanju načela objektivnosti.
- 325.3. U ovom se odjeljku navode posebni materijali za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u odnosu na objektivnost pregledavatelja kvalitete angažmana.
- 325.4. Pregledavatelj kvalitete angažmana također je primjer odgovarajućeg pregledavatelja kako je opisano u točki 300.8. A4. Stoga bi se materijali za primjenu u ovom odjeljku mogli primjenjivati u okolnostima u kojima profesionalni računovođa imenuje primjerenog pregledavatelja za pregled obavljenog posla kao zaštitnu mjeru za rješavanje utvrđenih prijetnji.

Materijal za primjenu

Općenite odredbe

- 325.5. P1. Kvalitetni angažmani ostvaruju se planiranjem i obavljanjem angažmana te izvješćivanjem o njima u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. MSUK 1 određuje odgovornosti društva za svoj sustav upravljanja kvalitetom i zahtijeva od društva oblikovanje i implementaciju reakcija za razrješavanje rizika kvalitete koji se odnose na obavljanje angažmana. Takve reakcije uključuju uspostavu politika ili postupaka koji se odnose na pregledavanje kvalitete angažmana u skladu s MSUK-om 2.
- 325.5. P2. Pregledavatelj kvalitete angažmana je partner, drugi pojedinac u društvu ili vanjski pojedinac, kojeg je društvo imenovalo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.

Utvrđivanje prijetnji

- 325.6. P1. Sljedeći su primjeri okolnosti u kojima se mogu stvoriti prijetnje objektivnosti profesionalnog računovođe koji je imenovan kao pregledavatelj kvalitete angažmana:
- (a) prijetnja temeljem osobnog interesa
 - Dva angažirana partnera pri čemu svaki djeluje kao pregledavatelj kvalitete angažmana za angažman drugoga.
 - (b) prijetnja temeljem samoprovjere
 - Računovođa koji obavlja posao pregledavatelja kvalitete angažmana na revizijskom angažmanu nakon što je prethodno obavljao posao angažiranog partnera.
 - (c) prijetnja temeljem zblizenosti
 - Računovođa koji obavlja posao pregledavatelja kvalitete angažmana ima blizak odnos s drugim pojedincem koji je uključen u angažman ili je član njegove najuže obitelji.
 - (d) prijetnja temeljem zastrašivanja

- Računovođa koji obavlja posao pregledavatelja kvalitete angažmana za neki angažman ima izravnu liniju izvješćivanja prema partneru koji je odgovoran za angažman.

Procjenjivanje prijetnji

- 325.7. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji objektivnosti pojedinca imenovanog pregledavateljem kvalitete angažmana uključuju:
- ulogu i iskustvo pojedinca,
 - vrstu odnosa pojedinca s drugima koji su uključeni u angažman,
 - duljinu vremena u kojem je pojedinac prethodno bio uključen u angažman i ulogu tog pojedinca,
 - vrijeme u kojem je pojedinac posljednji put bio uključen u angažman prije nego što je imenovan za pregledavatelja kvalitete angažmana i sve naknadne relevantne promjene okolnosti angažmana,
 - vrstu i složenost pitanja koja su zahtijevala značajnu prosudbu pojedinca u bilo kojem prethodnom sudjelovanju u angažmanu.

Rješavanje prijetnji

- 325.8. P1. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti prijetnja zastrašivanja jest preraspodjela odgovornosti za izvješćivanje unutar društva.
- 325.8. P2. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje samoprovjere jest uvođenje dovoljno dugog razdoblja (razdoblje mirovanja) prije nego što se pojedinac koji je bio na angažmanu imenuje kao pregledavatelj kvalitete angažmana.

Razdoblje mirovanja

- 325.8. P3. MSUK 2 zahtijeva od društva uspostavljanje politika ili postupaka u kojima se kao uvjet prihvatljivosti određuje razdoblje mirovanja od dvije godine prije nego što angažirani partner može preuzeti ulogu pregledavatelja kvalitete angažmana. Svrha toga je omogućavanje usklađenosti s načelom objektivnosti i dosljednog obavljanja kvalitetnih angažmana.
- 325.8. P4. Razdoblje mirovanja koje zahtijeva MSUK 2 razlikuje se od zahtjeva za rotaciju partnera u odjeljku 540. i ne mijenja te zahtjeve, koji su oblikovani za rješavanje prijetnji neovisnosti nastalih dugogodišnjom povezanošću s klijentom revizije.

ODJELJAK 330.

NAKNADE I DRUGE VRSTE NAGRADA

Uvod

- 330.1. Profesionalni računovođe moraju se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 330.2. Visina i vrsta naknada i drugih vrsta nagrada mogle bi stvoriti prijetnju pridržavanju jednog ili više temeljnih načela temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu

Visina naknada

- 330.3. P1. Visina naknada mogla bi se odraziti na sposobnost profesionalnog računovođe za pružanje profesionalnih usluga u skladu s stručnim i profesionalnim standardima.
- 330.3. P2. Profesionalni računovođa mogao bi zatražiti bilo koju naknadu koju smatra primjerenom. Nuđenje cijene koja je niža od cijena usluga drugog računovođe samo po sebi nije neetično. Međutim, visina traženih naknada stvara prijetnju pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa ako je toliko niska da bi moglo biti teško obaviti angažman u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.
- 330.3. P3. Čimbenici koji su relevantni kod procjene razine takve prijetnje uključuju:
- je li klijent upoznat s uvjetima angažmana i, osobito, osnovicom za utvrđivanje naknade i koje sve profesionalne usluge naknada pokriva;
 - je li visinu naknade odredila neovisna treća strana, kao što je regulativno tijelo.
- 330.3. P4. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:
- prilagođavanje visine naknada opsegu angažmana;
 - uključivanje odgovarajućeg provjeravatelja radi pregleda obavljenog posla.

Uvjetovane naknade

- 330.4. P1. Uvjetovane naknade se primjenjuju kod nekih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja. Međutim, u određenim okolnostima mogle bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela, osobito prijetnju pridržavanju načela objektivnosti temeljem osobnog interesa.
- 330.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:
- vrstu angažmana;
 - mogući raspon iznosa naknade;
 - osnovicu za obračunavanje naknade;
 - informiranje namjeravanih korisnika o poslu koji obavlja profesionalni računovođa i osnovici za obračun nagrade;

- politike i postupke upravljanja kvalitetom;
- hoće li ishod ili rezultat transakcije provjeriti neovisna treća strana;
- je li visinu naknade odredila neovisna treća strana, kao što je regulativno tijelo.

330.4. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnog interesa uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja radi pregleda rada koji je obavio profesionalni računovođa;
- pribavljanje prethodnog pisanog ugovora s klijentom o osnovici za obračunavanje naknade.

330.4. P4. Zahtjevi i materijali za primjenu koji se odnose na uvjetovane naknade za usluge pružene klijentima revizije, uvida i drugih usluga s izražavanjem uvjerenja sadržani su u *Međunarodnim standardima neovisnosti*.

Naknade za upućivanje ili provizije

330.5. P1. Prijetnja pridržavanju načela objektivnosti i načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnog interesa stvara se onda kad profesionalni računovođa isplati ili primi naknadu za upućivanje ili primi proviziju u vezi s određenim klijentom. Takve naknade za upućivanje ili provizije uključuju, na primjer:

- naknade isplaćene drugom profesionalnom računovođi u svrhu dobivanja novog posla od klijenta koji nastavlja biti klijent postojećeg računovođe, ali traži specijalističke usluge koje taj računovođa ne nudi;
- naknada primljena za upućivanje stalnog klijenta koji nastavlja biti klijent postojećeg računovođe na drugog profesionalnog računovođu ili stručnjaka koji mu može pružiti potrebne profesionalne usluge koje postojeći računovođa ne nudi;
- provizija primljena od treće strane (na primjer, dobavljač softvera) u vezi s prodajom dobara ili usluga klijentu.

330.5. P2. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnog interesa uključuju:

- pribavljanje prethodne suglasnosti klijenta za dogovore o proviziji u vezi s prodajom dobara ili usluga klijentu od treće strane čime bi se mogla razriješiti prijetnja temeljem osobnog interesa;
- informiranje klijenata o svim naknadama za upućivanje ili provizijama koje su plaćene drugom profesionalnom računovođi ili trećoj strani ili primljene od njih za preporučivanje usluga ili proizvoda moglo bi razriješiti prijetnju temeljem osobnog interesa.

Kupnja ili prodaja društva

330.6. P1. Profesionalni računovođa može kupiti cijelo ili dio drugog društva na način da se plaćanje obavlja u korist pojedinaca koji su ranije bili vlasnici tog društva ili njihovih nasljednika ili zaklada. Takve isplate ne predstavljaju naknade za upućivanje niti proviziju u smislu ovog odjeljka.

ODJELJAK 340.

POTICAJI, UKLJUČUJUĆI DAROVE I UGOŠĆIVANJA

Uvod

- 340.1. Profesionalni računovođe moraju se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 340.2. Nuđenje ili primanje poticaja moglo bi izazvati prijetnju pridržavanju temeljnih načela, osobito načela integriteta, objektivnosti i profesionalnog ponašanja temeljem osobnog interesa, zastrašenosti ili zbliženosti.
- 340.3. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u odnosu na nuđenje i primanje poticaja prilikom pružanja profesionalnih usluga koji ne predstavljaju nepridržavanje zakona i regulative. Ovaj odjeljak također zahtijeva od profesionalnih računovođa da kod nuđenja ili prihvaćanja poticaja postupaju u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

340.4. P1. Poticaj je predmet, situacija ili radnja koja se koristi kao sredstvo radi utjecanja na ponašanje druge fizičke osobe, ali ne obvezno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren. Poticaj može predstavljati sve od čašćenja između profesionalnih računovođa i postojećih ili mogućih budućih klijenata do radnji koje imaju za posljedicu nepridržavanje zakona i regulative. Poticaj može imati puno različitih oblika, na primjer:

- darovi;
- ugošćivanje;
- zabava;
- donacije u političke ili dobrotvorne svrhe;
- pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;
- osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika;
- preferencijalni tretman, prava ili privilegije.

Poticaji koje zabranjuju zakoni i regulativa

Z340.5. U mnogim jurisdikcijama postoje zakoni i regulativa, poput onih koji se odnose na davanje i primanje mita i korupciju, koji zabranjuju nuđenje ili prihvaćanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalni računovođe moraju steći razumijevanje relevantnih zakona i regulative i primjenjivati ih kad god se susretu s takvim okolnostima.

Poticaji koje ne zabranjuje zakon i regulativa

340.6. P1. Nuđenje ili prihvaćanje poticaja koje ne zabranjuju zakoni i regulativa ipak bi moglo stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela.

Poticaji s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe

- Z340.7.** Profesionalni računovođa ne smije nuditi ili poticati druge na nuđenje bilo koje vrste poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- Z340.8.** Profesionalni računovođa ne smije prihvatiti ili poticati druge na prihvaćanje bilo koje vrste poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 340.9. P1. Smatra se da poticaj ima neprimjereni utjecaj na ponašanje pojedinca ako dovede do toga da pojedinac postupa na neetičan način. Takav neprimjereni utjecaj može biti usmjeren na primatelja ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan s primateljem. Temeljna načela su primjereni referentni okvir za profesionalnog računovođu pri razmatranju što čini neetično ponašanje bilo računovođe ili, po potrebi analogijom, drugih pojedinaca.
- 340.9. P2. Povreda temeljnog načela integriteta nastaje kad profesionalni računovođa ponudi ili prihvati ili potiče druge na nuđenje ili prihvaćanje poticaja s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 340.9. P3. Utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe. Čimbenici koji su relevantni za razmatranje mogli bi uključivati:
- vrstu, učestalost, vrijednost i ukupni učinak poticaja;
 - vrijeme kad je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnju ili odluku na koju bi mogao utjecati;
 - je li poticaj običaj ili kulturalna praksa u danim okolnostima, na primjer, nuđenje poklona prigodom vjerskih blagdana ili vjenčanja;
 - je li poticaj sastavni dio i doprinosi li pružanju profesionalne usluge, na primjer, nuđenje ili prihvaćanje ponude za ručak kad je on povezan s poslovnim sastankom;
 - je li ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primatelja ili je dostupan široj grupi, koja bi mogla uključivati pojedince iz ili izvan društva, kao što su drugi dobavljači klijenta;
 - uloge i pozicije pojedinaca u društvu ili klijentu koji nude ili kojima je ponuđen poticaj;
 - zna li profesionalni računovođa ili ima razloga vjerovati da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka klijenta;
 - razina transparentnosti pri nuđenju poticaja;
 - je li primatelj zahtijevao ili zamolio poticaj;
 - poznato ranije ponašanje ili reputacija ponuditelja.

Razmatranje poduzimanja daljnjih mjera

340.10. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje, prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati i ako su zadovoljeni zahtjevi iz točaka Z340.7. i Z340.8.

340.10. P2. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja takvih prijetnji uključuju:

- obavještavanje višeg menadžmenta društva ili onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom o ponudi;
- mijenjanje ili prekidanje poslovnog odnosa s klijentom.

Poticaji bez namjere neprimjerenog utjecanja na ponašanje

340.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu sadržani u konceptualnom okviru primjenjuju se na situacije u kojima profesionalni računovođa zaključi da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

340.11. P2. Ako je poticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori biti će na prihvatljivoj razini.

340.11. P3. Primjeri okolnosti u kojima bi nuđenje ili prihvaćanje poticaja moglo stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje uključuju:

- prijetnje temeljem osobnog interesa:
 - strana zainteresirana za stjecanje klijenta je ponudila ugostiti profesionalnog računovođu koji klijentu pruža usluge u vezi s korporativnim financiranjem;
- prijetnje temeljem zblizenosti:
 - profesionalni računovođa redovno vodi postojećeg ili potencijalnog klijenta na sportske događaje; .
- prijetnje temeljem zastrašenosti:
 - profesionalni računovođa prihvaća od klijenta ugošćivanje koje bi se zbog njegove prirode moglo percipirati kao neprimjerenom ako bi bilo javno obznanjeno.

340.11. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvaćanja takvog poticaja su jednaki čimbenicima iz točke 340.9. P3. za utvrđivanje postojanja namjere.

340.11. P5. Primjeri radnji kojima bi se mogle ukloniti prijetnje koje je prouzrokovalo davanje ili prihvaćanje takvog poticaja uključuju:

- odbijanje ili nenuđenje poticaja;
- prenošenje odgovornosti za pružanje svih profesionalnih usluga klijentu na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom utjecaju kod pružanja usluga ili biti percipirana kao takva.

340.11. P6. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji temeljem nuđenja ili primanja poticaja su:

- transparentno obavještanje višeg menadžmenta društva ili klijenta o nuđenju ili prihvaćanju poticaja;
- evidentiranje poticaja u registar koji prati viši menadžment društva ili druga osoba nadležna za pridržavanje etičkih normi u okviru društva ili koji vodi klijent;
- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji na bilo koji drugi način ne sudjeluje u pružanju te profesionalne usluge radi pregleda svih poslova koje je profesionalni računovođa obavio ili odluka koje je donio u odnosu na klijenta od kojeg je prihvatio poticaj;
- doniranje poticaja nakon primitka u dobrotvorne svrhe i primjerno objavljivanje te donacije, na primjer, članu višeg menadžmenta društva ili pojedincu koji je ponudio poticaj;
- nadoknada troškova primljenog poticaja, na primjer ugošćivanja;
- povrat poticaja, kao što je dar, što je prije moguće od trenutka njegovog prijama.

Članovi najuže ili uže obitelji

Z340.12. Profesionalni računovođa mora biti na oprezu spram mogućih prijetnji pridržavanju temeljnih načela nastalim kao rezultat nuđenja poticaja:

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

Z340.13. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da je član njegove najuže ili uže obitelji ponudio ili da mu je ponuđen poticaj i zaključi da je to napravljeno s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje računovođe ili njegovog postojećeg ili mogućeg klijenta ili procijeni da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno došla do istog zaključka, mora savjetovati članu svoje najuže ili uže obitelji da ne nudi ili ne prihvati poticaj.

340.13. P1. Čimbenici iz točke 340.9. P3. su relevantni za utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje profesionalnog računovođe ili njegovog postojećeg ili mogućeg klijenta. Osim toga, bitan čimbenik su i vrsta ili bliskost odnosa između:

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

Na primjer, ako klijent za kojeg računovođa obavlja procjenu vrijednosti poslovanja za potrebe moguće prodaje ponudi bračnom partneru tog računovođe radno mjesto mimo redovitog postupka zapošljavanja, to bi moglo ukazivati na postojanje namjere.

340.13. P2. Materijali za primjenu iz točke 340.10. P2. su relevantni i kod razrješavanja prijetnji koje bi mogle nastati ako postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje profesionalnog računovođe ili postojećeg ili mogućeg klijenta čak i ako član najuže ili uže obitelji postupi sukladno savjetu danom u skladu s točkom Z340.13.

Primjena konceptualnog okvira

340.14. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan nuđenja poticaja u okolnostima opisanim u točki Z340.12., prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati ako:

- (a) član najuže ili uže obitelji računovođe ponudi ili prihvati poticaj usprkos savjetu računovođe danom u skladu s točkom Z340.13. da to ne čini; ili
- (b) računovođa nema razloga vjerovati u postojanje stvarne ili percipirane namjere neprimjerenog utjecanja na njegovo ili na ponašanje postojećeg ili mogućeg klijenta.

340.14. P2. Materijali za primjenu u točkama od 340.11. P1. do 340.11. P6. su relevantni za utvrđivanje, procjenjivanje i razrješavanje takvih prijetnji. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji u ovakvim okolnostima uključuju i vrstu ili bliskost odnosa iz točke 340.13. P1.

Ostala razmatranja

340.15. P1. Ako se profesionalni računovođa susretne ili je upozoren o poticajima koji bi mogli dovesti do nepridržavanja ili sumnje u nepridržavanje zakona i regulative od strane klijenta ili fizičkih osoba koje rade za ili postupaju po uputama klijenta, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 360.

340.15. P2. Ako klijent revizije ponudi darove ili ugošćivanje društvu, umreženom društvu ili članu revizijskog tima, primjenjuju se zahtjev i materijali iz odjeljka 420.

340.15. P3. Ako klijent usluga s izražavanjem uvjerenja ponudi darove ili ugošćivanje društvu ili članu tima za izražavanje uvjerenja, primjenjuju se zahtjev i materijali iz odjeljka 906.

ODJELJAK 350.

ČUVANJE IMOVINE KLIJENTA

Uvod

- 350.1. Profesionalni računovođe su dužni pridržavati se temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 350.2. Držanje imovine klijenta stvara prijetnju temeljem osobnog interesa i druge vrste prijetnji pridržavanju načela profesionalnog ponašanja i objektivnosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Prije čuvanja

- Z350.3.** Profesionalni računovođa ne smije preuzeti na čuvanje novac ili drugu imovinu klijenta osim ako mu to dopušta zakon i u skladu sa svim uvjetima pod kojima je to čuvanje dopušteno.
- Z350.4.** U sklopu postupka prihvaćanja klijenta i angažmana za usluge čuvanja novca ili imovine klijenta, profesionalni računovođa je dužan:
- (a) postaviti upite o porijeklu imovine; i
 - (b) razmotriti s time povezane zakonske i regulativne obveze.
- 350.4. P1. Postavljanje upita o porijeklu imovine klijenta bi moglo otkriti da je nezakonito stečena, na primjer pranjem novca. U takvim situacijama, nastaje prijetnja i primjenjuju se odredbe odjeljka 360.

Nakon početka čuvanja

- Z350.5.** Profesionalni računovođa kome su povjereni novac ili druga imovina koja pripada drugim osobama mora:
- (a) pridržavati se svih zakona i regulative koji su relevantni za držanje i polaganje računa za tu imovinom;
 - (b) držati takvu imovinu odvojeno od osobne ili imovine društva;
 - (c) koristiti imovinu samo u svrhe za koje je namijenjena; i
 - (d) biti spreman u svakom trenutku položiti račun za imovinu i sve prihode, dividende ili dobiti koje je ona stvorila svim osobama koje imaju pravo na polaganje računa.

ODJELJAK 360.

REAGIRANJE NA NEPRIDRŽAVANJE ZAKONA I REGULATIVE

Uvod

- 360.1. Profesionalni računovođe će se pridržavati temeljnih načela i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdili, procijenili i postupali s prijetnjama.
- 360.2. Prijetnja pridržavanju načela integriteta i profesionalnog ponašanja temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti nastaje kada profesionalni računovođa postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative.
- 360.3. Profesionalni računovođa bi se tijekom pružanja profesionalne usluge klijentu mogao susresti ili biti upozoren na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona i regulative. Ovaj odjeljak računovođi daje smjernice za procjenjivanje implikacija predmetnog pitanja i mogućim pravcima djelovanja u okviru reagiranja na nepridržavanje ili sumnje na nepridržavanje:
- (a) zakona i regulative za koje se u pravilu smatra da izravno utječu na određivanje značajnih iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima klijenta; i
 - (b) drugih zakona i regulative koji ne utječu izravno na određivanje iznosa i objavljivanja u financijskim izvještajima klijenta, ali bi pridržavanje tih zakona i regulative moglo biti od ključnog značaja za operativne aspekte klijentovog poslovanja, mogućnost nastavka poslovanja ili izbjegavanje značajnih kazni.

Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na nepridržavanje zakona i regulative

- 360.4. Pridržavanje odgovornosti djelovanja u javnom interesu je prepoznatljiva karakteristika računovodstvene profesije. Kod postupanja u slučaju nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) pridržavati se temeljnih načela integriteta i profesionalnog ponašanja;
 - (b) putem upozoravanja menadžmenta ili, ako je to primjereno, onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom, nastoji:
 - (i) omogućiti tim osobama korigiranje, uklanjanje ili ublažavanje posljedica utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje; ili
 - (ii) spriječiti nepridržavanje u slučajevima kada do njega još nije došlo; i
 - c) poduzeti one daljnje mjere koje su primjerene javnom interesu.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 360.5. P1. Nepridržavanje zakona i regulative (u daljnjem tekstu: nepridržavanje) je svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim zakonima ili regulativi koje počine sljedeće strane:
- (a) klijent;
 - (b) oni koji su zaduženi za upravljanje klijentom;

- (c) menadžment klijenta; ili
- (d) druge fizičke osobe koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama.

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

- prijevara, korupcije, davanja i primanja mita;
- pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene činjenjem kaznenih djela;
- tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
- bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
- zaštite podataka;
- porezne i mirovinske obveze i plaćanja;
- zaštite okoliša;
- javnog zdravstva i sigurnosti.

360.5. P3. Nepridržavanje bi moglo rezultirati novčanim kaznama, sudskim sporom ili drugim posljedicama za klijenta koje mogu imati značajan učinak na njegove financijske izvještaje. Važno je i to da bi takvo nepridržavanje moglo imati implikacije i za javni interes u smislu mogućeg nanošenja značajne štete ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Za svrhe ovog odjeljka, djelo kojim se nanese značajna šteta je ono djelo koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica za bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih djela uključuju činjenje prijave koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagatelja, te povrede propisa na području zaštite okoliša kojima se ugrožava zdravlje i sigurnost zaposlenika ili javnosti.

Z360.6. U nekim jurisdikcijama postoje zakonske ili regulativne odredbe koje uređuju način na koji bi profesionalni računovođe morali postupati s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje. Ove zakonske ili regulativne odredbe mogle bi se međusobno razlikovati ili bi mogle biti opsežnije od onoga što je predviđeno ovim odjeljkom. Ako se susretne s takvim nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje, računovođa je dužan steći razumijevanje tih zakonskih ili regulativnih odredbi i postupiti u skladu s njima, uključujući:

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

360.6. P1. Zabrana upozoravanja klijenta mogla bi proizaći, na primjer, iz pravnih propisa o sprječavanju pranja novca.

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

360.7. P2. Profesionalni računovođa koji se susretne s ili bude upozoren na pitanja koja su očito beznačajna nije dužan u odnosu na njih postupati u skladu s ovim odjeljkom. Je li neko pitanje očito beznačajno utvrđuje se na osnovi njegove prirode i učinaka, financijske i druge vrste za klijenta, njegove dionike ili širu javnost.

360.7. P3. Ovaj odjeljak ne uređuje:

- (a) osobno nedolično ponašanje koje nije u vezi s poslovnom djelatnošću klijenta; i

- (b) nepridržavanje koje uzrokuju strane koje nisu strane utvrđene točkom 350.5. P1. To uključuje, na primjer, okolnosti u kojima je klijent angažirao profesionalnog računovođu radi obavljanja dubinske analize treće strane, a postupanje te treće strane nije u skladu ili postoji sumnja da nije u skladu sa zakonima i regulativom.

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

Odgovornosti menadžmenta i onih zaduženih za upravljanje

360.8. P1. Menadžment klijenta, uz nadzor onih koji su zaduženi za upravljanje, dužan je osigurati da se poslovanje obavlja u skladu sa zakonom i regulativom. Menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje također su dužni utvrditi i postupati sa svakim nepridržavanjem koje počini:

- (a) klijent;
- (b) pojedinac zadužen za upravljanje subjektom;
- (c) član menadžmenta; ili
- (d) druge fizičke osobe koje rade za klijenta ili postupaju prema njegovim uputama.

Odgovornosti svih profesionalnih računovođa

Z360.9. Ako profesionalni računovođa postane svjestan pitanja na koje se odnosi ovaj odjeljak, korake koje odjeljak zahtijeva mora poduzeti pravovremeno. Kod pravovremenog poduzimanja koraka, računovođa mora voditi računa o vrsti predmetnog pitanja i šteti koja može biti počinjena interesima subjekta, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

Revizije financijskih izvještaja

Stjecanje razumijevanja o predmetnom pitanju

Z360.10. Ako profesionalni računovođa angažiran za obavljanje revizije financijskih izvještaja postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje mora steći razumijevanje predmetnog pitanja. Ovo razumijevanje uključuje vrstu počinjenog ili mogućeg nepridržavanja i okolnosti pod kojima se dogodilo ili bi se moglo dogoditi.

360.10. P1. Profesionalni računovođa bi mogao postati svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje tijekom obavljanja angažmana ili posredstvom informacija od drugih strana.

360.10. P2. Od profesionalnog računovođe se očekuje primjena znanja, stručnosti i profesionalne prosudbe. Međutim, od računovođe se ne očekuje razina poznavanja zakona i regulative viša od one koja je potrebna za obavljanje angažmana. Odluku o tome je li djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.

360.10. P3. Ovisno o vrsti i važnosti predmetnog pitanja, profesionalni računovođa mogao bi se, na povjerljivoj osnovi, posavjetovati s drugim osobama u društvu ili umreženom društvu, predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnicima.

Z360.11. Ako profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka nepridržavanja, on mora tom pitanju razgovarati s odgovarajućom razinom menadžmenta ili, ako je primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje.

360.11. P1. Svrha navedenog razgovora je pojašnjenje razumijevanja činjenica i okolnosti koje ima računovođa a koje su relevantne za predmetno pitanje i njegove moguće posljedice. Razgovor bi također mogao potaknuti menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje na istraživanje pitanja.

360.11. P2. Određivanje primjerene razine menadžmenta s kojom treba razgovarati o predmetnom pitanju stvar je profesionalne prosudbe. Relevantni čimbenici koje treba razmotriti uključuju:

- vrstu i okolnosti predmetnog pitanja;
- pojedince za koje se zna da jesu ili bi mogli biti umiješani u predmetno pitanje;
- vjerojatnost postojanja dosluha;
- moguće posljedice predmetnog pitanja;
- je li razina menadžmenta sposobna istražiti predmetno pitanje i djelovati na odgovarajući način.

360.11. P3. Odgovarajuća razina menadžmenta je u pravilu najmanje jedna razina iznad fizičke osobe ili fizičkih osoba koje su umiješane ili bi mogle biti umiješane u predmetno pitanje. U kontekstu grupe, odgovarajuća razina bi mogla biti menadžment subjekta koji ima kontrolu nad klijentom.

360.11. P4. Profesionalni računovođa također bi mogao razmotriti mogućnost da o predmetu razgovara s internim revizorima, gdje je to primjenjivo.

Z360.12. Ako profesionalni računovođa smatra da je menadžment umiješan u nepridržavanje ili moguće nepridržavanje, on mora o pitanju razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Postupanje s predmetnim pitanjem

Z360.13. Tijekom razgovora o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje s menadžmentom i, ako je to primjereno, onima koji su zaduženi za upravljanje, profesionalni računovođa mora im savjetovati da, ako to već nisu učinili, poduzmu odgovarajuće i pravovremene radnje kako bi:

- (a) korigirali, uklonili ili ublažili posljedice nepridržavanja;
- (b) spriječili nepridržavanje do kojeg još nije došlo; ili
- (c) obavijestili nadležna tijela o predmetnom pitanju ako to nalaže zakon, regulativa ili javni interes.

Z360.14. Profesionalni računovođa mora razmotriti razumiju li menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje svoje zakonske i regulativne obveze u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje.

360.14. P1. Ako menadžment i oni koji su zaduženi za upravljanje ne razumiju svoje zakonske i regulativne obveze u odnosu na predmetno pitanje, profesionalni računovođa mogao bi im sugerirati da konzultiraju odgovarajuće izvore informacija ili preporučiti pribavljanje pravnog savjeta.

Z360.15. Profesionalni računovođa mora postupiti u skladu s primjenjivim:

- (a) zakonima i regulativom, uključujući pravne ili regulativne odredbe koje uređuju prijavljivanje nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje nadležnim tijelima;
- (b) zahtjevima revizijskih standarda, uključujući zahtjeve koji se odnose na:
 - utvrđivanje nepridržavanja i postupanje u slučaju nepridržavanja, uključujući prijave;
 - komunikaciju s onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - razmatranje implikacija nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje za izvješće revizora.

360.15. P1. Određeni zakoni i regulativa mogli bi određivati i rok za prijavljivanje nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje nadležnim tijelima.

Komunikacija u odnosu na grupe

Z360.16. Profesionalni računovođa koji u bilo kojoj od sljedeće dvije situacije postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje u vezi s komponentom grupe mora o pitanju obavijestiti partnera na angažmanu za grupu, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom:

- (a) računovođu je za potrebe revizije financijskih izvještaja grupe, zamolio grupni revizijski tim da obavi postupke na financijskim informacijama u vezi s komponentom grupe; ili
- (b) računovođa je angažiran radi obavljanja revizije financijskih izvještaja komponente za potrebe koje nisu revizija grupe kao što je, na primjer, zakonska revizija.

Komunikacija s partnerom na angažmanu za grupu mora biti obavljena kao dodatno postupanje povrh postupanja koje je predviđeno odredbama ovog odjeljka u odnosu na predmetno pitanje.

360.16. P1. Svrha navedene komunikacije je da se partneru na angažmanu grupe omogući informiranje o predmetnom pitanju i utvrdi, u kontekstu revizije grupe, je li pitanje potrebno razriješiti i, ako je potrebno, kako to učiniti u skladu s odredbama ovog odjeljka. Zahtjev za komunikacijom iz točke Z360.16. primjenjuje se bez obzira na to jesu li partner na angažmanu grupe i profesionalni računovođa iz istog društva ili mreže ili ne.

Z360.17. Ako partner na angažmanu za grupu postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje tijekom revizije financijskih izvještaja grupe, dužan je razmotriti bi li to pitanje moglo biti relevantno za jednu ili više komponenti:

- (a) čije financijske informacije su predmet posla u svrhu revizije financijskih izvještaja grupe; ili

- (b) čiji financijski izvještaji su predmet revizije za potrebe koje nisu revizija grupe kao što je, na primjer, zakonska revizija.

Opisano razmatranje mora se obaviti kao dodatno povrh postupanja u odnosu na predmetno pitanje u kontekstu revizije grupe koje je predviđeno odredbama ovog odjeljka.

Z360.18. Ako bi nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje mogla biti relevantna za jednu ili više komponenti iz točke Z360.17 (a) i (b), partner na angažmanu za grupu mora poduzeti korake kako bi o tome obavijestio osobe koje rade na tim komponentama, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Ako je to potrebno, partner na angažmanu za grupu mora osigurati provođenje odgovarajuće provjere (kroz razgovor s menadžmentom ili na osnovi javnih podataka) jesu li relevantna komponenta ili komponente iz točke Z360.17. (b) predmet revizije i, ako jesu, u mjeri u kojoj je to praktično moguće, utvrditi identitet revizora.

360.18. P1. Svrha ove komunikacije jest da osobe odgovorne za rad na komponentama dobiju informacije o predmetnom pitanju i mogu odlučiti je li pitanje potrebno razriješiti i, ako je potrebno, kako to učiniti u skladu s odredbama ovog odjeljka. Zahtjev za komuniciranjem primjenjuje se bez obzira na to jesu li partner na angažmanu za grupu i osobe koje rade na komponentama iz istog društva ili mreže ili ne.

Utvrđivanje potrebe za daljnjim mjerama

Z360.19. Profesionalni računovođa mora procijeniti je li reagiranje menadžmenta i, ako je to primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće.

360.19. P1. Čimbenici koje se moraju razmotriti kod procjene je li reagiranje menadžmenta i, ako je to primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje zadovoljavajuće uključuju:

- je li reagiranje bilo pravovremeno;
- je li nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje adekvatno istražena;
- jesu li poduzete ili se poduzimaju radnje na korigiranju, otklanjanju ili ublažavanju posljedica svakog nepridržavanja;
- jesu li poduzete ili se poduzimaju radnje na sprječavanju nepridržavanja u slučajevima kada do njega još nije došlo;
- jesu li poduzeti ili se poduzimaju odgovarajući koraci kako bi se smanjio rizik od ponovne pojave nepridržavanja, poput dodatnih kontrola ili osposobljavanja zaposlenika;
- jesu li, ako je to primjereno, o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje obaviještena nadležna tijela i, ako jesu, izgleda li da su im date adekvatne informacije.

Z360.20. Ovisno o reagiranju menadžmenta i, ako je to primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje, profesionalni računovođa mora utvrditi je li u javnom interesu potrebno poduzeti daljnje mjere.

360.20. P1. Utvrđivanje potrebe za poduzimanjem daljnjih mjera, te njihove vrste i opsega, ovisit će o različitim čimbenicima, koji uključuju:

- pravni i regulativni okvir;

- hitnost situacije;
- prožimajuće prisustvo predmetnog pitanja u poslovanju klijenta;
- vjeruje li profesionalni računovođa i dalje u integritet menadžmenta i, ako je to primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje;
- je li vjerojatno ponavljanje nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje;
- postoje li vjerodostojni dokazi o značajnoj stvarnoj ili potencijalnoj šteti interesima subjekta, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

360.20. P2. Primjeri okolnosti u kojima bi profesionalni računovođa mogao izgubiti povjerenje u integritet menadžmenta i, ako je to primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje uključuju situacije u kojima:

- računovođa sumnja ili ima dokaze o njihovoj umiješanosti ili namjeri uključivanja u bilo kakvo nepridržavanje.
- računovođa je svjestan da su osobe bile upoznate s tim nepridržavanjem i nisu, suprotno zahtjevima zakona i regulative, prijavili ili odobrili prijavljivanje predmetnog pitanja nadležnim tijelima u razumnom roku.

Z360.21. Kod utvrđivanja potrebe za poduzimanjem daljnjih mjera, te njihove vrste i opsega, profesionalni računovođa mora koristiti profesionalnu prosudbu i uzimati u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je računovođa postupio primjereno u javnom interesu.

360.21. P1. Daljnje mjere koje bi mogao poduzeti profesionalni računovođa mogle bi uključivati:

- obavještanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju, čak i ako ne postoji pravna ili regulativna obveza da to učini;
- povlačenje iz angažmana i profesionalnog odnosa, ako mu to dopuštaju zakon i regulativa.

360.21. P2. Povlačenje iz angažmana i prekid profesionalnog odnosa nije zamjena za poduzimanje drugih radnji koje bi mogle biti potrebne za ostvarenje ciljeva profesionalnog računovođe u skladu s ovim odjeljkom. U nekim jurisdikcijama, međutim, profesionalnom računovođi mogle bi biti na raspolaganju samo ograničene daljnje mjere. U takvim okolnostima, povlačenje iz angažmana mogao bi biti jedini raspoloživi pravac djelovanja.

Z360.22. Ako profesionalni računovođa prekine profesionalni odnos u skladu s točkama Z360.20. i 360.21. P1., on mora, na zahtjev računovođe koji je predložen kao njegova zamjena podnesen u skladu s točkom Z320.8., tom računovođi dati sve relevantne činjenice i druge informacije u vezi s utvrđenim nepridržavanjem ili sumnji na nepridržavanje. Prethodni računovođa mora tako postupiti čak i u okolnostima iz točke Z320.8. (b) ako klijent ne da ili odbije dati svoje dopuštenje prethodnom računovođi da o njegovim poslovima razgovara s predloženim budućim računovođom, osim ako to ne zabranjuje zakon ili regulativa.

360.22. P1. Činjenice i druge informacije koje je potrebno osigurati su one kojih, po mišljenju prethodnog računovođe, predloženi profesionalni računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome hoće li prihvatiti angažman revizije. Pitanje komunikacije od strane predloženih računovođa uređeno je odjeljkom 320.

Z360.23. Ako predloženi računovođa ne može komunicirati s prethodnim računovođom, mora poduzeti sve druge razumne korake radi pribavljanja informacija o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja.

360.23. P1. Drugi načini pribavljanja informacija o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja uključuju postavljanje upita trećim stranama ili pozadinsku provjeru podataka o menadžmentu ili onima koji su zaduženi za upravljanje.

360.24. P1. S obzirom da bi procjena pitanja mogla zahtijevati složenu analizu i prosudbe, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti mogućnost:

- internih konzultacija.
- pribavljanja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije određenog postupanja;
- savjetovanja, na povjerljivoj osnovi, s regulativnim ili profesionalnim tijelom.

Odlučivanje o tome treba li o predmetnom pitanju obavijestiti nadležna tijela

360.25. P1. Obavještavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju bilo bi isključeno ako je suprotno zakonu ili regulativi. U svim ostalim slučajevima, svrha obavještavanja nadležnih tijela je omogućavanje tim tijelima da pokrenu istrage o predmetnom pitanju i djelovanje u javnom interesu.

360.25. P2. Odlučivanje o tome treba li obavijestiti nadležna tijela ili ne osobito ovisi o vrsti i opsegu nastale ili potencijalne štete koja bi ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti mogla biti uzrokovana predmetnim pitanjem. Na primjer, profesionalni računovođa bi mogao odlučiti da je obavještavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju primjereno postupanje ako:

- je subjekt uključen u davanje/primanje mita (na primjer, davanje mita predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela u svrhu dobivanja velikih ugovora);
- subjekt podliježe regulaciji i predmetno pitanje je dovoljno značajno da može ugroziti njegovo odobrenje za rad;
- subjekt je uvršten na burzu vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi se moglo negativno odraziti na fer i uredno trgovanje njegovim vrijednosnim papirima ili predstavljati sustavni rizik za financijska tržišta;
- postoji vjerojatnost da će subjekt prodati proizvode štetne po zdravlje i sigurnost ljudi;
- subjekt svojim klijentima promovira shemu koja će im pomoći utajiti poreze.

360.25. P3. Odlučivanje o obavještavanju nadležnih tijela također će ovisiti i o vanjskim čimbenicima kao što su:

- postoji li odgovarajuće tijelo kome je moguće prijaviti informacije ove vrste i koje bi moglo pokrenuti istrage i djelovanje u odnosu na predmetno pitanje. Odgovor na pitanje koja je institucija nadležno tijelo ovisit će o vrsti predmetnog pitanja. Na primjer, u slučaju prijevernog financijskog izvještavanja, to tijelo će biti regulator za vrijednosne papire, dok će u slučaju povrede zakona i regulative o zaštiti okoliša to biti agencija za zaštitu okoliša;

- pružaju li zakoni i regulativa pouzdanu i kredibilnu zaštitu od građanske, kaznene ili profesionalne odgovornosti ili od osvete, kao što je zaštita predviđena zakonima ili regulativom o zviždačima;
- postoji li trenutna ili potencijalna prijetnja fizičkoj sigurnosti profesionalnog računovođe ili drugih pojedinaca.

Z360.26. Ako profesionalni računovođa utvrdi da je obavještanje nadležnih tijela o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje primjeren pravac poduzimanja radnji u danim okolnostima, ono je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa. Pri obavještanju nadležnih tijela, profesionalni računovođa mora postupati u dobroj vjeri i biti oprezan u davanju izjava i iznošenju tvrdnji. Računovođa mora razmotriti i je li primjereno unaprijed obavijestiti klijenta o svojim namjerama otkrivanja informacija o predmetnom pitanju.

Neposredno predstojeće povrede zakona ili drugih propisa

Z360.27. U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa bi mogao postati svjestan trenutnog ili planiranog ponašanja za koje ima razloga vjerovati da predstavlja povredu zakona ili regulative koja će nanijeti značajnu štetu ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Nakon što je najprije razmotrio je li o predmetnom pitanju primjereno razgovarati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom, računovođa će primijeniti profesionalnu prosudbu i utvrditi hoće li odmah obavijestiti nadležna tijela kako bi spriječio ili ublažio negativne posljedice takve neposredno predstojeće povrede zakona ili regulative. Ako je učinjeno, takvo obavještanje je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa.

Dokumentiranje

Z360.28. U vezi s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje koja spada u djelokrug ovog odjeljka, profesionalni računovođa mora dokumentirati:

- na koji način su menadžment i, ako je to primjenjivo, oni koji su zaduženi za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove poduzimanja mjera koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke, uz uvažavanje testa razumne i informirane treće strane;
- u kojoj mjeri je profesionalni računovođa uvjeren da je ispunio svoje obveze iz točke Z360.20.

360.28. P1. Navedeno dokumentiranje se obavlja dodatno povrh zadovoljavanja zahtjeva primjenjivih revizijskih standarda u pogledu dokumentacije. MRevS-i, na primjer, zahtijevaju od profesionalnog računovođe koji obavlja reviziju financijskih izvještaja da:

- izradi dokumentaciju koja je dostatna za razumijevanje značajnih pitanja proizašlih iz revizije, donesenih zaključaka i značajnih profesionalnih prosudbi na kojima se zasnivaju ti zaključci;
- dokumentira razgovore o važnim pitanjima s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim stranama, uključujući sadržaj važnih pitanja o kojima je bilo riječi i kada i s kim je obavljen razgovor; i

- dokumentira utvrđeno nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje i ishod razgovora s menadžmentom i, ako je to primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje, te drugim stranama izvan subjekta.

Profesionalne usluge koje nisu revizija financijskih izvještaja

Stjecanje razumijevanja predmetnog pitanja i njegovo rješavanje zajedno s menadžmentom i onima koji su zaduženi za upravljanje

Z360.29. Ako profesionalni računovođa angažiran za pružanje profesionalne usluge koja nije revizija financijskih izvještaja postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje, mora nastojati steći razumijevanje predmetnog pitanja. Ovo razumijevanje mora uključivati vrstu nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje i okolnosti pod kojima se ono dogodilo ili bi se moglo dogoditi.

360.29. P1. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalnu prosudbu i stručnost. Međutim, od računovođe se ne očekuje da ima razinu poznavanja zakona i regulative višu od one koja je potrebna za pružanje usluge za koju je računovođa angažiran. Odluku o tome je li djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.

360.29. P2. Ovisno o vrsti i važnosti predmetnog pitanja, profesionalni računovođa bi se mogao, na povjerljivoj osnovi, konzultirati s drugim osobama u okviru društva, društva iz iste mreže ili s predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnikom.

Z360.30. Ako profesionalni računovođa utvrdi nepridržavanje ili sumnja da je nepridržavanje nastalo ili bi moglo nastati, računovođa mora o tom pitanju razgovarati s odgovarajućom razinom menadžmenta. O tom pitanju mora razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje, ako profesionalni računovođa ima pristup tim osobama i ako je to primjereno.

360.30. P1. Svrha razgovora je pojasniti računovođino razumijevanje činjenica i okolnosti koji su relevantni za predmetno pitanje i njegove potencijalne posljedice. Razgovor bi također mogao potaknuti istraživanje pitanja od strane menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje.

360.30.P2. Odgovarajuća razina menadžmenta s kojom se mora razgovarati o predmetnom pitanju je stvar profesionalne prosudbe. Relevantni čimbenici koje treba uzeti u razmatranje uključuju:

- vrstu i okolnosti predmetnog pitanja;
- pojedince za koje zna da jesu ili da bi mogli biti umiješani u predmetno pitanje;
- vjerojatnost postojanja dosluha;
- moguće posljedice predmetnog pitanja;
- je li ta razina menadžmenta u stanju provesti istragu i primjereno djelovati.

Obavješćavanje vanjskog revizora subjekta o predmetnom pitanju

Z360.31. Ako profesionalni računovođa pruža nerevizorsku uslugu za:

- (a) klijent revizije koji je klijent društva; ili

- (b) za komponentu klijenta revizije koji je klijent društva, dužan je obavijestiti druge osobe unutar društva o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje, osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom. To obavještanje se mora obaviti u skladu s protokolima i postupcima društva ili se, ako nema takvih protokola i postupaka, mora obavijestiti izravno partner na angažmanu revizije.

Z360.32. Ako profesionalni računovođa pruža nerevizorsku uslugu za:

- (a) klijenta revizije koji je klijent umreženog društva; ili
(b) komponentu klijenta revizije koji je klijent umreženog društva,

mora razmotriti pitanje hoće li obavijestiti umreženo društvo o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje. Ako se obavlja, takvo obavještanje se mora obaviti u skladu s protokolima i postupcima mreže ili se, ako nema tih protokola i postupaka, mora obavijestiti izravno partner na angažmanu revizije.

Z360.33. Ako profesionalni računovođa pruža nerevizorsku uslugu klijentu koji nije:

- (a) klijent revizije koji je klijent društva ili umreženog društva; ili
(b) komponenta klijenta revizije koji je klijent društva ili umreženog društva,

mora razmotriti pitanje hoće li o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje obavijestiti društvo koje obavlja vanjsku reviziju klijenta, ako ono postoji.

Čimbenici koji se moraju razmotriti

360.34. P1. Čimbenici relevantni za razmatranje obavještanja u skladu s točkama od Z360.31. do Z360.33 su:

- je li obavještanje suprotno zakonu ili regulativi;
- postoje li ograničenja u pogledu takvog obavještanja koja je izrekla regulativna agencija ili tužitelj u tekućoj istrazi nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje;
- je li svrha angažmana istražiti potencijalno nepridržavanje u okviru subjekta kako bi mogao poduzeti odgovarajuće radnje;
- jesu li menadžment ili oni zaduženi za upravljanje već obavijestili vanjskog revizora subjekta o predmetnom pitanju;
- vjerojatna značajnost predmetnog pitanja za reviziju financijskih izvještaja klijenta ili, ako je riječ o pitanju koje se odnosi na komponentu grupe, njegova vjerojatna značajnost za reviziju financijskih izvještaja grupe.

Svrha obavještanja

360.35. P1. Svrha obavještanja u bilo kojoj od situacija predviđenih točkama od Z360.31. do Z360.33. je da partner angažiran na reviziji dobije informacije o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje kako bi mogao odlučiti je li i na koji način je potrebno riješiti to nepridržavanje u skladu s odredbama ovog odjeljka.

Razmatranje potrebe za poduzimanjem daljnjih mjera

Z360.36. Profesionalni računovođa također mora razmotriti je li potrebno u javnom interesu poduzimati daljnje mjere.

360.36. P1. Utvrđivanje potrebe za daljnjim mjerama, te njihova vrsta i opseg, ovisit će o čimbenicima kao što su:

- pravni i regulativni okvir;
- primjerenost i pravovremenost reagiranja menadžmenta i, ako je primjenjivo, onih koji su zaduženi za upravljanje;
- hitnosti situacije;
- umiješanost menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje u predmetno pitanje;
- vjerojatnost značajne štete za interese klijenta, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika i šire javnosti.

360.36. P2. Poduzimanje daljnjih mjera koje može poduzeti profesionalni računovođa moglo bi uključivati:

- obavještanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju, čak i ako ne postoji pravna ili regulativna obveza da se to učini;
- povlačenje iz angažmana i profesionalnog odnosa, ako to dopuštaju zakon i regulativa.

360.36. P3. Relevantni čimbenici koje treba uzeti u obzir kod razmatranja o tome treba li obavijestiti nadležna tijela uključuju:

- bi li takvo postupanje bilo suprotno zakonu ili regulativi;
- postoje li ograničenja u pogledu takvog obavještanja koja je izrekla regulativna agencija ili tužitelj u tekućoj istrazi nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje;
- je li svrha angažmana istraživanje potencijalnog nepridržavanja u okviru subjekta kako bi mogao poduzeti odgovarajuće radnje.

Z360.37. Ako profesionalni računovođa utvrdi da je obavještanje nadležnih tijela o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje primjereni smjer djelovanja u danim okolnostima, ono je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještanja nadležnih tijela, računovođa mora postupati u dobroj vjeri i oprezno davati izjave i iznositi tvrdnje. Računovođa mora razmotriti i je li primjereno unaprijed obavijestiti klijenta o svojim namjerama otkrivanja informacija o predmetnom pitanju.

Predstojeća povreda zakona ili regulative

Z360.38. U iznimnim okolnostima, profesionalni računovođa bi mogao postati svjestan trenutnog ili namjeravanog ponašanja zbog kojeg ima razloga vjerovati da predstoji povreda zakona ili regulative koja će nanijeti značajnu štetu ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Nakon što je najprije razmotrio je li o predmetnom pitanju primjereno razgovarati s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom, računovođa mora

koristiti profesionalnu prosudbu i utvrditi hoće li odmah obavijestiti nadležna tijela kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve predstojeće povrede zakona regulative. Ako je obavještavanje učinjeno, takvo obavještavanje je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa.

Traženje savjeta

360.39. P1. Profesionalni računovođa bi mogao razmotriti:

- obavljanje internih konzultacija;
- traženje pravnog savjeta kako bi razumio profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određenog pravca postupanja;
- savjetovanje, na povjerljivoj osnovi, s regulativnim ili profesionalnim tijelom.

Dokumentiranje

360.40. P1. Profesionalni računovođa se potiče u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje iz djelokruga ovog odjeljka dokumentirati sljedeće:

- predmetno pitanje;
- ishode razgovora s menadžmentom i, ako je to primjenjivo, onima koji su zaduženi za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su menadžment i, ako je to primjenjivo, oni zaduženi za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove djelovanja koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa uvjeren da je ispunio svoje obveze iz točke Z360.36.

DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

	Stranica
Odjeljak 400. Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana revizije i uvida	108
Odjeljak 410. Naknade	122
Odjeljak 411. Politike nagrađivanja i ocjenjivanja	133
Odjeljak 420. Darovi i ugošćivanja	134
Odjeljak 430. Postojeći ili izgledni sudski sporovi	135
Odjeljak 510. Financijski interesi	136
Odjeljak 511. Zajmovi i garancije	140
Odjeljak 520. Poslovni odnosi	142
Odjeljak 521. Obiteljski i osobni odnosi	144
Odjeljak 522. Nedavni rad za klijenta revizije	147
Odjeljak 523. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije	148
Odjeljak 524. Zapošljavanje u klijentu revizije	149
Odjeljak 525. Privremena dodjeljivanja osoblja	152
Odjeljak 540. Duga povezanost osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije	153
Odjeljak 600. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije	158
Pododjeljak 601. – Računovodstvene i knjigovodstvene usluge	166
Pododjeljak 602. – Administrativne usluge	168
Pododjeljak 603. – Usluge procjene vrijednosti	169
Pododjeljak 604. – Porezne usluge	170
Pododjeljak 605. – Usluge unutarnje revizije	178
Pododjeljak 606. – Usluge u vezi s IT sustavima	181
Pododjeljak 607. – Usluge podrške u sudskim sporovima	183
Pododjeljak 608. – Pravne usluge	185
Pododjeljak 609. – Usluge zapošljavanja	188
Pododjeljak 610. – Usluge na području korporativnog financiranja	190
Odjeljak 800. Izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani revizije i uvida)	192

MEĐUNARODNI STANDARDI NEOVISNOSTI

(DIJELOVI 4A. I 4B.)

DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

ODJELJAK 400.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

Uvod

Opće odredbe

- 400.1. U javnom je interesu i Kodeks zahtijeva da profesionalni računovođe u javnoj praksi budu neovisni kad obavljaju angažmane revizije i uvida.
- 400.2. Ovaj dio primjenjuje se i na angažmane revizije i na angažmane uvida ako nije drugačije navedeno. Pojmovi 'revizija', 'revizijski tim', 'revizijski angažman', 'klijent revizije' i 'revizijsko izvješće' primjenjuju se u jednakom značenju i na uvid, tim za uvid, angažman uvida, klijent usluge uvida, te izvješće o uvidu.
- 400.3. U ovom dijelu pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 400.4. MSUK 1 zahtijeva od društva oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje koje obavlja društvo. Kao dio sustava upravljanja kvalitetom MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavu ciljeva kvalitete koji uređuju ispunjavanje obveza u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključivo s onim zahtjevima koji se odnose na neovisnost. Sukladno MSUK-u 1, relevantni etički zahtjevi su oni koji se odnose na društvo, njegovo osoblje i, ako je primjenjivo, druge osobe koje podliježu zahtjevima neovisnosti a kojim zahtjevima podliježu i društvo i angažmani koje obavlja društvo. MRevS-ovi i MSU-ovi uređuju odgovornosti angažiranih partnera i angažiranih timova na razini angažmana za reviziju ili uvid, respektivno. Dodjeljivanje odgovornosti unutar društva ovisit će o njegovoj veličini, strukturi i organizaciji. Puno odredbi ovog dijela ne propisuje konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg upućivanja. Društvo dodjeljuje operativnu odgovornost za sukladnost sa zahtjevima neovisnosti pojedincu ili pojedincima u skladu s MSUK-om 1. Povrh toga, svaki profesionalni računovođa i dalje odgovara za svoje pridržavanje svih odredbi koje se primjenjuju na njegove aktivnosti, interese ili odnose.
- 400.5. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta i obuhvaća:
- (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućuje izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, što pojedincu daje slobodu djelovanja s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;
 - (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana revizijskog tima kompromitiran.

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

- 400.6. Kod obavljanja angažmana revizije Kodeks zahtijeva od društava da se pridržavaju osnovnih načela i budu neovisna. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba primijeniti konceptualni okvir kako bi se održala neovisnost tijekom obavljanja tih angažmana. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. primjenjuje se na neovisnost na isti način kao i na osnovna načela iz odjeljka 110.
- 400.7. Ovaj dio opisuje:
- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose koji stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje neovisnosti;
 - (b) potencijalne radnje, uključujući zaštitne mjere, koje bi se mogle pokazati primjerenima za postupanje s takvim prijetnjama; i
 - (c) određene situacije u kojima prijetnje nije moguće ukloniti ili u kojima nema zaštitnih mjera koje bi ih mogle reducirati na prihvatljivu razinu.

Subjekti od javnog interesa

- 400.8. Neki od zahtjeva i materijala za primjenu koji su sadržani u ovom dijelu odražavaju opseg javnog interesa za određene subjekte koji se definiraju kao subjekti od javnog interesa. Društva se potiču na utvrđivanje hoće li i dodatne subjekte ili određene kategorije subjekata tretirati kao subjekte od javnog interesa jer uključuju velik broj i širok spektar dionika. Čimbenici koje treba uzeti u razmatranje uključuju:
- vrstu poslovne djelatnosti, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj sudionika. Primjeri bi mogli uključivati financijske institucije poput banaka i društava za osiguranje, te fondova mirovinskog osiguranja.
 - veličinu;
 - broj zaposlenih.

Izvešća s ograničenim korištenjem i distribucijom

- 400.9. Revizijsko izvješće moglo bi uključivati navod o ograničenom korištenju i distribuciji. Ako uključuje i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 800., onda se zahtjev u pogledu neovisnosti u ovom dijelu može modificirati na način predviđen odjeljkom 800.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida

- 400.10. Standardi neovisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida navedeni su u dijelu 4B. – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z400.11.** Društvo koje obavlja reviziju mora biti neovisno.
- Z400.12.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdilo, procijenilo i postupalo s prijetnjama neovisnosti u vezi s angažmanom revizije.

Zabrana preuzimanja odgovornosti menadžmenta

Z400.13. Društvo ili umreženo društvo ne smije preuzeti odgovornost menadžmenta klijenta revizije.

400.13. P1. Odgovornosti menadžmenta uključuju kontroling, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka o stjecanju, uporabi i kontroli ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.

400.13. P2. Kad društvo ili umreženo društvo preuzme odgovornost menadžmenta klijenta revizije, stvaraju se prijetnje temeljem samoprovjere, osobnog interesa i zbliznosti. Pod pretpostavkom da bi odgovornost menadžmenta mogla stvoriti i prijetnju temeljem zagovaranja jer društvo ili umreženo društvo postaje previše usklađeno sa stajalištima i interesima menadžmenta.

400.13. P3. Utvrđivanje je li neka aktivnost odgovornost menadžmenta ovisi o okolnostima i zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe. Primjeri aktivnosti za koje bi se moglo smatrati da spadaju u područje odgovornosti menadžmenta uključuju:

- određivanje politika i strateškog smjera,
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika,
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za radnje zaposlenika u vezi s radom zaposlenika za subjekt,
- odobravanje transakcija,
- kontrola ili upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima,
- odlučivanje koje preporuke društva ili umreženog društva ili drugih trećih strana treba implementirati,
- izvješćivanje onih koji su zaduženi za upravljanje u ime menadžmenta,
- preuzimanje odgovornosti za:
 - izradu i fer prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja,
 - oblikovanje, implementiranje, monitoring ili održavanje internih kontrola.

400.13. P4. Podložno usklađenosti sa točkom R400.14., pružanje savjeta i preporuka za pomoć menadžmentu klijenta revizije u izvršavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta. Pružanje savjeta i preporuka klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere i obrađeno je u odjeljku 600.

Z400.14. Prilikom obavljanja profesionalne aktivnosti za klijenta revizije, društvo mora biti uvjerenom da menadžment klijenta donosi sve prosudbe i odluke koje su vlastita odgovornost menadžmenta. To uključuje osiguravanje da menadžment klijenta:

- (a) odredi pojedinca koji posjeduje odgovarajuću vještinu, znanje i iskustvo da u svakom trenutku bude odgovoran za odluke klijenta i nadziranje aktivnosti. Takav pojedinac, po mogućnosti unutar višeg menadžmenta, razumio bi:
- (i) ciljeve, vrstu i rezultate aktivnosti; i
 - (ii) odnosne odgovornosti klijenta i društva ili mrežnih društava.

Međutim, pojedinac nije dužan posjedovati stručnost za obavljanje ili ponovno obavljanje aktivnosti.

- (b) obavlja nadzor nad aktivnostima i ocjenjuje adekvatnost rezultata aktivnosti koje se obavljaju za potrebe klijenta,
- (c) prihvaća odgovornost za radnje, ako postoje, koje treba preuzeti proizašle iz rezultata aktivnosti.

[Točke od 400.15. do 400.19. namjerno su izostavljene.]

Povezani subjekti

Z400.20. U skladu s definicijom, klijent revizije koji je uvršten na burzu uključuje sve svoje povezane subjekte. Za sve ostale subjekte, svako upućivanje u ovom dijelu na klijenta revizije uključuje one povezane subjekte nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu. Ako je revizijskom timu poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kojeg drugog povezanog subjekta klijenta mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, mora obuhvatiti i taj povezani subjekt prilikom utvrđivanja, procjenjivanja i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

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

Razdoblje u kojem se zahtijeva neovisnost

Z400.30. Neovisnost, koju zahtijeva ovaj dio, mora se održati tijekom:

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

400.30. P1. Razdoblje angažmana počinje kad revizijski tim započne obavljati reviziju, a završava kada se izda revizijsko izvješće. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kasnijim od sljedeća dva događaja: kad jedna strana obavijesti drugu o prestanku profesionalnog odnosa ili kad se izda završno revizijsko izvješće.

Z400.31. Ako subjekt postane klijent revizije tijekom ili nakon isteka razdoblja koje je obuhvaćeno financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje, društvo mora utvrditi stvaraju li bilo kakve prijetnje neovisnosti:

- (a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom revizije koji su postojali tijekom ili nakon razdoblja koje je obuhvaćeno financijskim izvještajima, ali prije prihvaćanja angažmana revizije; ili
- (b) usluge koje je društvo ili umreženo društvo pružilo klijentu revizije u ranijim razdobljima koja obuhvaćaju financijski izvještaji.

400.31. P1. Prijetnje neovisnosti nastaju ako je klijentu revizije pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, ali prije nego revizijski tim započne obavljati reviziju, a ta usluga ne bi bila dopuštena tijekom razdoblja angažmana.

400.31. P2. Čimbenik koji treba uzeti u obzir u takvim okolnostima jest mogu li rezultati pružene usluge biti dio računovodstvene evidencije ili utjecati na nju, interne kontrole nad financijskim izvješćivanjem ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

400.31. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja prijetnji neovisnosti uključuju:

- neraspoređivanje profesionalnih osoba koje su obavljale usluge bez izražavanja uvjerenja da budu članovi angažiranog tima;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda obavljenog posla revizije ili usluge bez izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjenjivo;
- angažiranje drugog društva izvan mreže za ocjenjivanje rezultata pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja ili za ponovo pružanje usluge u onoj mjeri u kojoj je to potrebno da bi drugo društvo moglo preuzeti odgovornost za tu uslugu.

400.31. P4. Prijetnja neovisnosti nastala pružanjem usluge bez izražavanja mišljenja od strane društva ili umreženog društva prije razdoblja revizijskog angažmana ili prije razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje se eliminira ili svodi na prihvatljivu razinu ako su rezultati takve usluge korišteni ili implementirani u razdoblju koje je revidiralo drugo društvo.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z400.32. Društvo ne smije prihvatiti svoje imenovanje revizorom subjekta od javnog interesa kojemu je društvo ili umreženo društvo pružilo uslugu bez izražavanja uvjerenja prije takvog imenovanja a koja bi mogla stvoriti prijetnju samoprovjere u vezi s financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje, osim ako:

- (a) pružanje takve usluge prestaje prije početka razdoblja revizijskog angažmana;
- (b) društvo poduzima mjere za razrješavanje svih prijetnji svojoj neovisnosti; i
- (c) društvo utvrdi da su, prema mišljenju razumne i informirane treće strane, sve prijetnje neovisnosti društva bile ili će biti uklonjene ili svedene na prihvatljivu razinu.

400.32.P1. Mjere za koje bi razumna i informirana treća strana mogla smatrati da uklanjaju ili smanjuju na prihvatljivu razinu sve prijetnje neovisnosti nastale pružanjem usluga subjektu od javnog interesa prije imenovanja za revizora tog subjekta uključuju:

- rezultati usluge bili su predmet revizijskih postupaka tijekom revizije financijskih izvještaja prethodne godine od strane prethodnog društva.
- društvo angažira profesionalnog računovođu, koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima, za pregled prvog revizijskog angažmana na koji utječe prijetnja samoprovjere u skladu s ciljem pregledavanja kvalitete angažmana.
- subjekt od javnog interesa angažira drugo društvo izvan mreže kako bi:
 - (i) ocijenilo rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja; ili
 - (ii) ponovo obavilo uslugu,

u mjeri koja je potrebna da drugo društvo može preuzeti odgovornost za rezultat usluge.

[Točke od 400.33. do 400.39. namjerno su izostavljene.]

Komunikacija s onima zaduženim za upravljanje

400.40. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. sadrže zahtjeve u odnosu na komuniciranje s onima zaduženim za upravljanje.

400.40. P2. Čak i ako to ne nalažu Kodeks, primjenjivi profesionalni standardi, zakoni ili regulativa, potiče se redovna komunikacija između društva i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom o odnosima i drugim pitanjima koja bi, prema mišljenju društva, mogla imati razuman utjecaj na neovisnost. Takva komunikacija omogućuje onima koji su zaduženi za upravljanje:

- (a) razmotriti prosudbe društva donesene u sklopu utvrđivanja i procjenjivanja prijetnji.
- (b) razmotriti na koji način su prijetnje razriješene, uključujući primjerenost zaštitnih mjera, ako one raspoložive i ako se mogu primijeniti; i
- (c) poduzeti primjerene radnje.

Ovakav pristup može biti osobito koristan u odnosu na prijetnje temeljem zastrašenosti i zblíženosti.

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

Umrežena društva

400.50. P1. Društva često formiraju veće organizacijske strukture s drugim društvima i subjektima kako bi poboljšala svoju sposobnost pružanja profesionalnih usluga. Čine li te veće organizacijske strukture mrežu, ovisi o konkretnim činjenicama i okolnostima ali ne o tome jesu li obuhvaćena društva jedan ili više odvojenih pravnih subjekata.

Z400.51. Umreženo društvo mora biti neovisno o klijentu revizije drugih društava uključenih u istu mrežu, sukladno zahtjevima ovog dijela.

400.51. P1. Zahtjevi u pogledu neovisnosti iz ovog dijela koji se primjenjuju na umreženo društvo primjenjuju se na sve subjekte koji zadovoljavaju definiciju umreženog društva. Ti subjekti ne moraju u isto vrijeme zadovoljavati i definiciju društva. Na primjer, konzultantski ured ili odvjetnički ured mogla bi biti umrežena društva a da pri tome nisu društva.

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

- (a) primijeniti profesionalnu prosudbu kako bi utvrdilo tvori li takva veća organizacijska struktura mrežu;
- (b) razmotriti bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da su druga društva i subjekti u sklopu veće organizacijske strukture povezani na takav način da to čini mrežu; i
- (c) dosljedno primijeniti takvu prosudbu za sve dijelove takve veće organizacijske strukture.

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

- (a) jasno je usmjerena na dijeljenje profita ili troškova između subjekata koji čine strukturu (vidjeti točku 400.53. P2.);
- (b) subjekti u okviru strukture dijele zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment (vidjeti točku 400.53. P3.);
- (c) subjekti u okviru strukture dijele zajedničke politike i postupke upravljanja kvalitetom (vidjeti točku 400.53. P4.);
- (d) subjekti u okviru strukture dijele zajedničku poslovnu strategiju (vidjeti točku 400.53. P5.);
- (e) subjekti u okviru strukture dijele korištenje istog naziva brenda (vidjeti točke 400.53. P6. i 400.53. P7.); ili
- (f) subjekti u okviru strukture dijele značajan dio profesionalnih resursa (vidjeti točke 400.53. P8. i 400.53. P9.).

400.53. P1. Povrh aranžmana navedenih u točki Z400.53., mogući su i drugi aranžmani između društava i subjekata u sklopu veće organizacijske strukture koji predstavljaju mrežu. Veća organizacijska struktura, međutim, može biti uspostavljena i isključivo zbog olakšavanja upućivanja dijela poslova drugom društvu/subjektu, a to samo po sebi ne zadovoljava kriterije da se smatra mrežom.

400.53. P2. Dijeljenje troškova koji nisu značajni samo po sebi ne čini mrežu. Povrh toga, ako je dijeljenje troškova ograničeno samo na one troškove u vezi s razvojem revizijskih metodologija, priručnika ili tečaja za osposobljavanje, ovo također samo po sebi ne bi stvorilo mrežu. Nadalje, udruživanje između društva i subjekta koji inače nije povezani subjekt kako bi zajedno pružili neku uslugu ili razvili neki proizvod, također samo po sebi ne čini mrežu (vidjeti točku Z400.53. (a)).

400.53. P3. Zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment moguće je ostvariti sklapanjem ugovora ili na drugi način (vidjeti točku Z400.53. (b)).

400.53. P4. Zajedničke politike i postupci upravljanja kvalitetom su politike i postupci oblikovani, implementirani i funkcionalni na razini cijele veće organizacijske strukture (vidjeti točku Z400.53. (c)).

400.53. P5. Dijeljenje zajedničke poslovne strategije uključuje dogovor subjekata o suradnji na ostvarivanju zajedničkih strateških ciljeva. Subjekt nije umreženo društvo samo zato što je uspostavio suradnju s drugim subjektom isključivo u cilju davanja ponuda za pružanje profesionalnih usluga (vidjeti točku Z400.53. (d)).

400.53. P6. Zajednički naziv brenda uključuje zajedničke inicijale ili zajednički naziv. Društvo koristi zajednički naziv brenda ako, primjerice, partner društva kod potpisivanja revizorskog izvješća koristi zajednički naziv brenda kao dio naziva društva ili zajedno s nazivom društva (vidjeti točku Z400.53. (e)).

400.53. P7. Čak i ako društvo ne pripada mreži i ne koristi zajednički naziv brenda u sklopu svojeg ili zajedno sa svojim nazivom, moglo bi se činiti da je dio mreže ako njegov uredski ili promotivni materijal navodi da je društvo dio nekog udruženja društava. Prema tome, ako društvo ne vodi računa o načinu opisivanja takvog članstva, mogao bi se stvoriti utisak da društvo pripada mreži (vidjeti točku Z400.53. (e)).

400.53. P8. Profesionalni resursi uključuju:

- zajedničke sustave koji društvima omogućuju razmjenu informacija kao što su informacije o klijentima, fakturama i evidenciji radnog vremena;
- partnere i ostalo osoblje;
- stručne odjele koji obavljaju konzultacije o stručnim pitanjima, specifičnostima poslovnih djelatnosti, transakcijama ili događajima za potrebe angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- metodologiju revizije ili revizijske priručnike;
- tečajeve za osposobljavanje i prostorije za edukaciju (vidjeti točku Z400.53. (f)).

400.53. P9. Jesu li zajednički profesionalni resursi značajni ili ne ovisi o konkretnim okolnostima. Primjerice:

- zajednički resursi mogli bi biti ograničeni na zajedničku metodologiju revizije ili revizijske priručnike, bez ikakve razmjene osoblja ili informacija o klijentima ili tržištu. U takvim okolnostima mala je vjerojatnost da bi zajednički resursi bili značajni. Isto vrijedi i za zajedničke aktivnosti osposobljavanja.
- zajednički resursi mogli bi uključivati razmjenu osoblja ili informacija, kao što su situacije kad se osoblje angažira iz zajedničkih kadrovskih potencijala (pool, op.prev.) ili kad je u sklopu veće organizacijske strukture uspostavljen zajednički odjel za stručnu podršku koji uključenim društvima daje stručne savjete koje su dužni primijeniti. U takvim okolnostima, veći je stupanj vjerojatnosti da bi razumna i informirana treća strana zaključila da su zajednički resursi značajni (vidjeti točku Z400.53. (f)).

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

400.54. P1. Ugovor o prodaji komponente prakse mogao bi određivati da prodana komponenta smije ograničeno vrijeme koristiti puni ili dio naziva društva ili mreže iako više nije povezana s tim društvom ili mrežom. U takvim okolnostima, iako bi dva subjekta mogla nastaviti poslovati pod istim nazivima, stvarne činjenice govore da ne pripadaju većoj organizacijskoj strukturi usmjerenoj na ostvarivanje suradnje. Prema tome, takva dva subjekta nisu umrežena društva.

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

Opće dokumentiranje neovisnosti kod angažmana revizije i uvida

Z400.60. Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela i bitan sadržaj svih relevantnih obavljenih razgovora koji podupiru te zaključke, osobito:

- (a) ako se kod razrješavanja prijetnje koriste zaštitne mjere, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i zaštitne mjere koje su uspostavljene ili koje se primjenjuju; i
- (b) ako je prijetnja zahtijevala detaljnu analizu a društvo je zaključilo da je prijetnja već na prihvatljivoj razini, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i obrazloženje za svoj zaključak.

400.60. P1. Dokumentacija osigurava dokaze o prosudbama društva kod donošenja zaključaka u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela. Nepostojanje dokumentacije, međutim, nije odlučujuće pri razmatranju pitanja je li društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili je li društvo neovisno.

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

Spajanja i stjecanja

Kad spajanje klijenata stvara prijetnju

400.70. P1. Subjekt bi mogao postati povezani subjekt klijenta kao rezultat spajanja ili stjecanja. Prijetnja neovisnosti i, u skladu s tim, sposobnost društva za nastavljanje rada na angažmanu revizije mogla bi nastati iz ranijih ili postojećih interesa ili odnosa između društva ili umreženog društva i takvog povezanog subjekta.

Z400.71. U okolnostima iz točke 400.70. P1:

- (a) društvo mora utvrditi i procijeniti ranije i postojeće interese i odnose s povezanim subjektom koji bi, i ako se uzmu u obzir sve poduzete mjere na razrješavanju prijetnje, mogli utjecati na njegovu neovisnost i, prema tome, sposobnost nastavljanja rada na angažmanu revizije nakon datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja; i
- (b) podložno točki Z400.72., društvo mora poduzeti korake kako bi uklonilo interese ili prekinulo odnose koje ovaj Kodeks ne dopušta do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja.

Z400.72. Iznimno od točke Z400.71. (b), ako razumno interesi ne mogu biti uklonjeni ili odnosi prekinuti do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja, društvo mora:

- (a) procijeniti prijetnju stvorenu postojanjem danog interesa ili odnosa; i
- (b) razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje o razlozima zašto nije razumno moguće ukloniti interese ili prekinuti odnose do datuma spajanja ili stjecanja, te o procjeni razine prijetnje.

400.72. P1. U određenim okolnostima, nije razumno moguće ukloniti interes ili prekinuti odnos koji stvara prijetnju do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja. Razlog za to mogao bi biti taj da društvo povezanom subjektu pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja i subjekt do tog datuma ne može na uredan način prijeći kod drugog pružatelja usluga.

400.72. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje nastale uslijed spajanja ili stjecanja u uvjetima postojanja interesa i odnosa koji razumno ne mogu biti uklonjeni odnosno prekinuti uključuju:

- vrstu i značajnost interesa ili odnosa;
- vrstu i značajnost odnosa s povezanim subjektom (na primjer, je li subjekt ovisno ili matično društvo);
- dužina vremena koje će razumno biti potrebno za uklanjanje interesa ili prekid odnosa.

Z400.73. Ako, nakon obavljanja razgovora iz točke Z400.72. (b), oni koji su zaduženi za upravljanje zatraže od društva da nastavi raditi kao revizor, društvo mora tako postupiti samo onda ako:

- (a) će interes biti uklonjen ili odnos prekinut u najkraćem razumnom roku, ali najkasnije šest mjeseci od dana spajanja ili stjecanja;
- (b) niti jedna od fizičkih osoba koje imaju takav interes ili odnos, uključujući interes i odnos nastao zbog pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena u skladu s odjeljkom 600. i njegovim pododjeljcima, neće biti član revizijskog tima ili fizička osoba nadležna za pregledavanje kvalitete angažmana; i
- (c) će, po potrebi, biti primijenjene prijelazne mjere i o njima će se razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje.

400.73. P1. Primjeri takvih prijelaznih mjera uključuju:

- uključivanje profesionalnog računovođe radi obavljanja pregleda posla revizije ili posla bez izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjereno;
- uključivanje profesionalnog računovođe koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima radi obavljanja pregleda koji je dosljedan s ciljem pregleda kvalitete angažmana;
- angažiranje drugog društva za ocjenjivanje rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili za ponovo obavljanje usluge u onoj mjeri u kojoj je to potrebno da bi drugo društvo moglo prihvatiti odgovornost za tu uslugu.

Z400.74. Ako je društvo obavilo veći dio posla u vezi s revizijom prije datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja i moglo bi biti u stanju u kratkom roku završiti i preostale revizijske postupke a oni koji su zaduženi za upravljanje od društva zatraže da društvo završi reviziju, pri tome zadržavajući interes ili odnos iz točke 400.70. P1., društvo mora tako postupiti samo ako:

- (a) je obavilo procjenu razine prijetnje i o nalazima te procjene razgovaralo s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- (b) ispunjava zahtjeve iz točke Z400.73. (a) do (c); i
- (c) prestane biti revizor najkasnije na dan izdavanja revizijskog izvješća.

Ako je objektivnost i dalje kompromitirana

Z400.75. Čak i ako bi svi zahtjevi iz točaka od Z400.71. do Z400.74. bili ispunjeni, društvo je dužno utvrditi stvaraju li okolnosti iz točke 400.70. P1. prijetnju koju nije moguće razriješiti te bi objektivnost bila kompromitirana. Ako je tome tako, društvo će prestati biti revizor.

Dokumentiranje

Z400.76. Društvo mora dokumentirati:

- (a) sve interese ili odnose iz točke 400.70. P1. koji neće biti uklonjeni ili prekinuti do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja i razloge zašto neće biti uklonjeni ili prekinuti;
- (b) primijenjene prijelazne mjere;

- (c) ishode razgovora s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- (d) razloge zašto raniji ili postojeći interesi i odnosi ne stvaraju prijetnju koja bi mogla kompromitirati objektivnost.

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

Povreda odredbe o neovisnosti kod angažmana revizije i uvida

Ako društvo utvrdi povredu

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

- (a) prekinuti, suspendirati ili ukloniti interes ili odnos koji stvorio povredu odredbi i razriješiti posljedice te povrede;
- (b) razmotriti primjenjuju li se na povredu bilo kakvi pravni ili regulativni zahtjevi i ako se odnose:
 - (i) postupiti u skladu s tim zahtjevima; i
 - (ii) razmotriti mogućnost prijave povrede profesionalnom, regulativnom ili nadzornom tijelu ako je takvo prijavljivanje uobičajena praksa ili se očekuje u relevantnoj jurisdikciji;
- (c) odmah, u skladu sa svojim politikama i postupcima, o povredi obavijestiti:
 - (i) angažiranog partnera;
 - (ii) pojedinca s operativnom odgovornošću za pridržavanje zahtjeva neovisnosti;
 - (iii) drugo relevantno osoblje društva i, ako je to primjereno, mreže; i
 - (iv) one osobe na koje se odnose zahtjevi iz dijela 4A. i koje moraju poduzeti odgovarajuće mjere;
- (d) procijeniti važnost povrede i njen utjecaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja revizijskog izvješća; i
- (e) ovisno o važnosti povrede, odlučiti o tome:
 - (i) prekinuti li angažman revizije; ili
 - (ii) postoje li radnje kojima bi se na zadovoljavajući način postupilo s posljedicama povrede, je li moguće poduzeti te radnje i jesu li primjerene u danim okolnostima.

Kod donošenja ove odluke, društvo mora primijeniti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je objektivnost društva kompromitirana i da stoga društvo neće moći izdati revizijsko izvješće.

400.80. P1. Do povrede odredbe ovog dijela moglo bi doći i unatoč tome što društvo ima sustav upravljanja kvalitetom koji je oblikovan radi ispunjavanja zahtjeva neovisnosti. Moglo bi biti potrebno prekinuti angažman revizije zbog ovakve povrede.

400.80. P2. Važnost i utjecaj povrede na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja revizijskog izvješća ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta i trajanje povrede;
- broj i vrsta svih ranijih povreda u vezi sa sadašnjim angažmanom revizije;
- je li član revizijskog tima bio upoznat s postojanjem interesa ili odnosa koji je stvorio povredu;
- je li osoba koja je stvorila povredu član revizijskog tima ili drugi pojedinac na kojeg se odnose zahtjevi u pogledu neovisnosti;
- uloga osobe, ako se povreda odnosi na člana revizijskog tima;
- ako je povreda nastala kao rezultat pružanja profesionalne usluge, utjecaj te usluge, ako postoji, na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje;
- opseg prijetnji temeljem osobnog interesa, zastrašenosti, zagovaranja ili drugih prijetnji uzrokovanih povredom.

400.80. P3. Ovisno o značajnosti povrede, primjeri mjera koje bi društvo moglo uzeti u razmatranje kao adekvatne reakcije na povredu uključuju:

- isključivanje relevantnog pojedinca iz revizijskog tima;
- uključivanje drugih osoba radi obavljanja dodatnog pregleda zahvaćenih postupaka revizije ili radi ponovnog obavljanja tih postupaka u potrebnoj mjeri;
- davanje preporuke klijentu revizije da angažira drugo društvo koje bi obavilo provjeru ili u potrebnoj mjeri ponovo obavilo one postupke revizije koji su zahvaćeni povredom;
- ako se povreda odnosi na usluge bez izražavanja uvjerenja koje utječu na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja, uključivanje drugog društva za procjenu rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili za ponovno obavljanje te usluge u onoj mjeri koja je potrebna da bi drugo društvo preuzelo odgovornost za tu uslugu.

Z400.81. Ako društvo utvrdi da nije moguće poduzeti mjere kojima bi se adekvatno reagiralo na posljedice povrede, mora čim prije obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje i poduzeti neophodne korake za prekidanje angažmana revizije u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulativnim zahtjevima. Ako zakoni ili regulativa ne dopuštaju prekidanje angažmana, društvo će postupiti u skladu sa svim zahtjevima koji se odnose na prijavljivanje ili obavještavanje.

Z400.82. Ako društvo utvrdi da je moguće poduzeti mjere kojima bi se adekvatno reagiralo na posljedice povrede, dužno je s onima koji su zaduženi za upravljanje razgovarati o:

- značajnosti povrede, uključujući njenu vrstu i trajanje;
- tome kako je došlo do povrede i kako je ona utvrđena;
- mjerama koje predlažu ili koje su poduzeli i o tome zašto će te mjere adekvatno razriješiti posljedice povrede i omogućiti društvu izdavanje revizijskog izvješća;

- (d) zaključku da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana i obrazloženju tog zaključka; i
- (e) svim koracima koje društvo predlaže ili koje je poduzelo radi smanjivanja ili izbjegavanja rizika nastanka daljnjih povreda.

Navedeni razgovor mora se obaviti čim prije osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje ne odrede drugi rok za prijavljivanje manje važnih povreda.

Obavještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje o povredama

400.83. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. sadrže zahtjeve koje se odnose na komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Z400.84. Vežano za povrede, društvo mora one koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku obavještavati o:

- (a) svim pitanjima o kojima su razgovarali u skladu s točkom Z400.82., te pribaviti suglasnost od onih koji su zaduženi za upravljanje za poduzimanje mjera ili već poduzete mjere kojima će se adekvatno odgovoriti na posljedice povreda; i
- (b) opisu:
 - (i) politika i postupaka društva koji su relevantni za povredu a koji su oblikovani tako da društvu pruže razumno uvjerenje da će neovisnost biti održana; i
 - (ii) svih koraka koje je društvo poduzelo ili predlaže da budu poduzeti kako bi se smanjio ili izbjegao rizik od nastanka daljnjih povreda.

Z400.85. Ako se oni koji su zaduženi za upravljanje ne suglase o tome da mjere koje društvo predlaže u skladu s točkom Z400.80. (e) (ii) adekvatno reagiraju na posljedice povrede, društvo mora poduzeti korake za prekidanje angažmana revizije u skladu s točkom Z400.81.

Povrede nastale prije izdavanja prethodnog revizijskog izvješća

Z400.86. U slučajevima u kojima je do povrede došlo prije izdavanja prethodnog revizijskog izvješća, društvo mora primijeniti odredbe dijela 4A. na procjenjivanje značajnosti te povrede i njenog utjecaja na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja revizijskog izvješća u tekućem razdoblju.

Z400.87. Društvo također mora:

- (a) razmotriti utjecaj povrede, ako ga ima, na objektivnost društva u odnosu na sva prethodno izdana revizijska izvješća, te mogućnost povlačenja tih izvješća; i
- (b) o pitanju razgovarati s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Dokumentiranje

Z400.88. Postupajući u skladu s točkama od Z400.80. do Z400.87., društvo mora dokumentirati:

- (a) povredu;
- (b) poduzete mjere;
- (c) glavne donesene odluke;

- (d) sva pitanja o kojima je razgovarano s onima koji su zaduženi za upravljanje; i
- (e) sve razgovore koji su obavljani s predstavnicima profesionalnih, regulativnih ili nadzornih tijela.

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

- (a) zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana; i
- (b) obrazloženje zašto su poduzete mjere na adekvatan način odgovorile na posljedice povrede omogućujući društvu izdavanje revizijskog izvješća.

ODJELJAK 410.

NAKNADE

Uvod

- 410.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 410.2. Odjeljak 330. sadrži materijale relevantne za primjenu konceptualnog okvira ako bi razina i vrsta naknada i drugih aranžmana nagrađivanja mogli stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa pridržavanju jednog ili više temeljnih načela. U ovom se odjeljku navode posebni zahtjevi i materijali za primjenu relevantni za primjenu konceptualnog okvira za utvrđivanje, procjenjivanje i rješavanje prijetnji neovisnosti koje proizlaze iz naknada zaračunatih klijentima revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 410.3. P1. O naknadama za profesionalne usluge obično se pregovara s klijentom revizije koji ih i plaća te bi mogle stvoriti prijetnje neovisnosti. Ovakvu praksu općenito razumiju i prihvaćaju namjeravani korisnici financijskih izvještaja.
- 410.3 P2 Kad je klijent revizije subjekt od javnog interesa, dionici su povećali očekivanja u pogledu neovisnosti društva. Budući da transparentnost može poslužiti za bolje informiranje onih koji su zaduženi za upravljanje i širokog raspona dionika o stajalištima i odlukama, ovim se odjeljkom uređuje objavljivanje informacija povezanih s naknadama i onima koji su zaduženi za upravljanje i dionicima općenito za klijente revizije koji su subjekti od javnog interesa.
- 410.3 P3 Za potrebe ovog odjeljka naknade za reviziju obuhvaćaju naknade ili druge vrste nagrada za reviziju ili uvid u financijske izvještaje. Ako se upućuje na naknadu za reviziju financijskih izvještaja, to ne uključuje nikakvu naknadu za reviziju financijskih izvještaja posebne namjene ili uvid u financijske izvještaje. (Vidjeti točke: Z410.23(a), 410.25 P1 i Z410.31(a))

Naknade plaćene od strane klijenta revizije

- 410.4. P1. Kad klijent revizije pregovara o naknadama i plaća ih, to stvara prijetnju neovisnosti temeljem osobnog interesa i moglo bi stvoriti prijetnju neovisnosti temeljem zastrašivanja.
- 410.4. P2. Primjena konceptualnog okvira zahtijeva da prije nego što društvo ili umreženo društvo prihvati reviziju ili bilo koji drugi angažman za klijenta revizije, društvo utvrdi jesu li prijetnje neovisnosti stvorene naknadama predloženim klijentu na prihvatljivoj razini. Primjena konceptualnog okvira također zahtijeva od društva da ponovno procijeni takve prijetnje kad se činjenice i okolnosti promijene tijekom razdoblja angažmana za reviziju.
- 410.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji koje su stvorene kad naknade za reviziju ili bilo koji drugi angažman plaća klijent revizije uključuju:
- visinu naknada i mjeru u kojoj se njima uzimaju u obzir potrebni resursi, uzimajući u obzir komercijalne i tržišne prioritete društva;

- svaku povezanost između naknada za reviziju i naknada za usluge koje nisu revizija i relativne veličine oba elementa;
- opseg bilo kakve ovisnosti između razine naknade za uslugu i ishoda usluge;
- odnosi li se naknada na usluge koje pruža društvo ili umreženo društvo;
- visinu naknade u kontekstu usluge koju treba pružiti društvo ili umreženo društvo;
- operativnu strukturu i aranžmane društva i mrežnih društava povezane s naknadama;
- važnost klijenta, ili treće strane koja upućuje klijenta društvu, za društvo, umreženo društvo, partnera ili ured;
- vrstu klijenta, na primjer, je li klijent subjekt od javnog interesa;
- odnos klijenta s povezanim subjektima kojima se pružaju usluge koje nisu revizija, na primjer, kad je povezani subjekt sestrinski entitet;
- sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje u imenovanju revizora i dogovaranju naknada te naglasak koji oni i menadžment klijenta stavljaju na kvalitetu revizije i ukupnu razinu naknada;
- određuje li visinu naknade neovisna treća strana, kao što je regulativno tijelo.
- je li kvaliteta revizijskog rada društva podložna provjeri neovisne treće strane, kao što je nadzorno tijelo.

410.4. P4. Uvjeti, politike i postupci opisani u točki 120.15. P3. (osobito sustav upravljanja kvalitetom koji je društvo oblikovalo i implementiralo u skladu sa standardima upravljanja kvalitetom koje je izdao IAASB) također bi mogli utjecati na ocjenu jesu li prijetnje neovisnosti na prihvatljivoj razini.

410.4. P5. Zahtjevi i materijali za primjenu koji slijede utvrđuju okolnosti koje će možda trebati dodatno procijeniti pri utvrđivanju jesu li prijetnje na prihvatljivoj razini. U tim okolnostima materijali za primjenu uključuju primjere dodatnih čimbenika koji bi mogli biti relevantni za procjenjivanje prijetnji.

Razina naknada za reviziju

410.5. P1. Utvrđivanje naknada koje se zaračunavaju klijentu revizije, bilo za reviziju ili druge usluge, poslovna je odluka društva koja uzima u obzir činjenice i okolnosti relevantne za neki konkretan angažman, uključujući zahtjeve tehničkih i profesionalnih standarda.

410.5. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem osobnog interesa i zastrašivanja stvorenih razinom naknade za reviziju koju plaća klijent revizije uključuju:

- komercijalno obrazloženje društva vezano za logiku naknade za reviziju;
- je li klijent primijenio neopravdani pritisak ili ga primjenjuje kako bi smanjio naknadu za reviziju.

410.5. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere u postupanju s takvim prijetnjama uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji ne sudjeluje u revizijskom angažmanu radi procjene razumnosti predložene naknade, uzimajući u obzir opseg i složenost angažmana;
- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji nije sudjelovao u angažmanu revizije radi pregleda obavljenog posla.

Utjecaj drugih usluga koje su pružene klijentu revizije

Z410.6. Podložno točki Z410.7., društvo ne smije dopustiti da na naknadu za reviziju utječe pružanje usluga koje nisu revizija klijentu revizije od strane društva ili umreženog društva.

410.6. P1. Naknada za reviziju obično odražava kombinaciju pitanja, kao što su ona utvrđena u točki 410.23. A1. Međutim, pružanje drugih usluga klijentu revizije nije primjereno razmatranje pri određivanju naknade za reviziju.

Z410.7. Iznimno od točke Z410.6., pri određivanju naknade za reviziju društvo može uzeti u obzir uštede troškova ostvarene kao rezultat iskustva koje proizlazi iz pružanja usluga koje nisu revizija klijentu revizije.

Uvjetovane naknade

410.8. P1. Uvjetovane naknade su naknade izračunane na unaprijed određenoj osnovi koja se odnosi na ishod transakcije ili rezultat obavljenih usluga. Uvjetovana naknada koja se naplaćuje putem posrednika primjer je neizravne uvjetovane naknade. U ovom se odjeljku naknada ne smatra uvjetovanom ako je odredi sud ili drugo javno tijelo.

Z410.9. Društvo ne smije zaračunavati izravno ili neizravno uvjetovanu naknadu za obavljanje angažmana revizije.

Z410.10. Društvo ili umreženo društvo ne smije zaračunavati izravno ili neizravno uvjetovanu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu revizije ako:

- (a) naknadu zaračunava društvo koje daje mišljenje o financijskim izvještajima i ako je iznos naknade značajan ili se očekuje da bude značajan društvu;
- (b) naknadu zaračunava umreženo društvo koje sudjeluje u velikom dijelu revizije i ako je iznos naknade značajan ili se očekuje da bude značajan tom društvu; ili
- (c) ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, i stoga iznos naknade, ovise o budućoj ili sadašnjoj prosudbi u vezi s revizijom značajnog iznosa u financijskim izvještajima.

410.10. P1. Točke Z410.9. i Z410.10. zabranjuju društvu ili umreženom društvu stupiti s klijentom revizije u određene aranžmane koji uključuju uvjetovanu naknadu. Čak i ako dogovor o uvjetovanoj naknadi nije zabranjen kad se klijentu revizije pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, to bi i dalje bi moglo utjecati na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa.

410.10. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:

- raspon mogućih iznosa naknade;
- odlučuje li primjereno tijelo o ishodu o kojem naknada ovisi;
- obavještavanje namjeranih korisnika o usluzi koje je društvo pružilo i osnovici za obračun naknade;

- vrstu usluge;
- učinak događaja ili transakcije na financijske izvještaje.

410.10. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja radi pregleda obavljenog posla;
- pribavljanje prethodnog pisanog ugovora s klijentom s osnovicom za naknadu.

Ukupne naknade – proporcija naknada za usluge koje nisu naknade za reviziju u odnosu na naknadu za reviziju

410.11. P1. Na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa mogla bi utjecati situacija kad se velik dio naknada koje društvo ili umrežena društva naplaćuju od klijenta revizije ostvaruje pružanjem usluga klijentu koje nisu revizija zbog zabrinutosti u vezi s mogućim gubitkom ili revizijskog angažmana ili drugih usluga. Takve okolnosti također mogu stvoriti prijetnju temeljem zastrašivanja. Daljnje razmatranje odnosi se na percepciju o tome da se društvo ili umreženo društvo usredotočuje na odnos koji nije povezan s revizijom, što bi moglo stvoriti prijetnju neovisnosti revizora.

410.11.P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- omjer naknada za usluge koje nisu revizija i naknade za reviziju;
- vrijeme tijekom kojeg je postojala visoka proporcija naknada za usluge koje nisu revizija u odnosu na naknadu za reviziju;
- vrsta, opseg i svrhe usluga koje nisu revizija, uključujući bilo da:
 - je riječ o ponavljajućim uslugama,
 - zakon ili regulativa nalažu usluge koje društvo treba obavljati.

410.11. P3. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja uključuju:

- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u reviziju ili uslugu koja nije revizija radi pregleda relevantnog revizijskog rada,
- smanjenje opsega usluga koje nisu revizija a koje se pružaju klijentu revizije.

Ukupne naknade – dospjele naknade

410.12. P1. Ako potraživanja od klijenta revizije po osnovi naknada za reviziju ili za usluge koje nisu revizija ne budu plaćena o dospijeću tijekom razdoblja revizijskog angažmana, to bi moglo utjecati na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa.

410.12. P2. Općenito se očekuje da će društvo naplatiti takve naknade prije objavljivanja revizorskog izvješća.

410.12. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje od osobnog interesa uključuju:

- značajnost dospjelih naknada za društvo,
- dužina vremena koje je proteklo od datuma dospjeća naknada,
- procjena društva o sposobnosti i voljnosti klijenta revizije da plati dospjele naknade.

410.12. P4. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takve prijetnje uključuju:

- djelomična naplata dospjelih naknada,
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u revizijskom angažmanu radi pregleda revizijskog rada.

Z410.13. Ako značajan dio naknada koje duguje klijent revizije dugo vrijeme ostane neplaćen, društvo mora utvrditi:

- (a) mogu li dospjele naknade biti jednake zajmu klijentu, u kojem slučaju se primjenjuju zahtjevi i materijal za primjenu iz odjeljka 511.; i
- (b) je li primjereno da se društvo ponovno imenuje ili nastavi s revizijskim angažmanom.

Ukupne naknade – ovisnost o naknadama

Svi klijenti revizije

410.14. P1. Ako ukupne naknade koje društvo koje izražava revizorsko mišljenje ostvaruje od klijenta revizije predstavljaju velik dio ukupnih naknada tog društva, ovisnost i zabrinutost zbog mogućeg gubitka naknada za reviziju i druge usluge od tog klijenta utječu na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa i stvaraju prijetnju temeljem zastrašivanja.

410.14. P2. Pri izračunu ukupnih naknada društva društvo bi moglo upotrijebiti financijske informacije dostupne iz prethodne financijske godine i, ako je primjereno, ocijeniti proporciju na temelju tih informacija.

410.14. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih osobnog interesa i prijetnji zastrašivanjem uključuju:

- operativnu strukturu društva,
- pitanje o tome očekuje li se diverzifikacija od strane društva tako da se smanji svaka ovisnost o klijentu revizije.

410.14. P4. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja koji nije član društva za pregled revizijskog rada;
- smanjenje opsega usluga koje nisu revizija a koje se pružaju klijentu revizije;
- povećanje baze klijenata društva kako bi se smanjila ovisnost o određenom klijentu;
- povećanje opsega usluga koje se pružaju drugim klijentima.

410.14. P5. Prijetnja na temelju osobnog interesa ili zastrašivanja stvara se kad naknade koje društvo ostvaruje od klijenta revizije predstavljaju velik udio u prihodu jednog partnera ili jednog ureda društva.

410.14. P6. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:

- kvalitativni i kvantitativni značaj klijenta revizije za partnera ili ured;
- u kojoj mjeri naknada partnera, ili svih partnera u uredu, ovisi o naknadama koje se ostvaruju od određenog klijenta.

410.14. P7. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji temeljem osobnog interesa zastrašivanja uključuju:

- uključiti primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u revizijski angažman radi pregleda revizijskog rada;
- osiguravanje da na naknadu partneru ne utječu značajno naknade ostvarene od klijenta;
- smanjenje opsega usluga koje nisu revizija koje partner ili ured pruža klijentu revizije;
- povećanje baze klijenata partnera ili ureda kako bi se smanjila ovisnost o klijentu;
- povećanje opsega usluga koje partner ili ured pružaju drugim klijentima.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

Z410.15. Ako za svaku od pet uzastopnih godina ukupne naknade klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa predstavljaju ili će vjerojatno predstavljati više od 30 % ukupnih naknada koje društvo prima, društvo mora utvrditi može li bilo koja od sljedećih radnji biti zaštitna mjera za smanjenje stvorenih prijetnji na prihvatljivu razinu, i ako može, primijeniti mjeru:

- uključivanje profesionalnog računovođe, koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima radi pregleda revizijskog rada za petu godinu prije nego što se izda revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima pete godine; ili
- uključivanje profesionalnog računovođe koji nije član društva koji izražava mišljenje o financijskim izvještajima, ili profesionalno tijelo radi pregleda revizijskog rada za petu godinu nakon što je objavljeno revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima za petu godinu, a prije izdavanja revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima za šestu godinu.

Z410.16. Ako ukupne naknade opisane u točki Z410.15 i dalje premašuju 30 %, društvo mora svake godine utvrditi može li bilo koja od mjera iz točke Z410.15. koja se primjenjuje na angažman relevantne godine biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnji nastalih ukupnim naknadama koje je društvo primilo od klijenta, i ako može, primijeniti tu mjeru.

Z410.17. Kad su dva ili više društava angažirana na obavljanju revizije financijskih izvještaja klijenta, sudjelovanje drugog društva u reviziji može se svake godine smatrati radnjom jednakom onoj iz točke Z410.15 (a), ako:

- se okolnosti iz točke Z410.15. primjenjuju samo na jedno od društava koja izražavaju revizorsko mišljenje; i
- svako društvo obavlja dostatan opseg posla kako bi preuzelo punu individualnu odgovornost za revizorsko mišljenje.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z410.18. Kad za svaku od dvije uzastopne godine ukupne naknade klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa predstavljaju ili će vjerojatno predstavljati više od 15 % ukupnih naknada koje društvo prima, društvo mora utvrditi, prije izdavanja revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima za drugu godinu, bi li pregled, koji je u skladu s ciljem pregledavanja kvalitete angažmana, a koje provodi profesionalni računovođa koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima ("pregled prije izdavanja"), mogao biti zaštitna mjera za smanjenje prijetnji na prihvatljivu razinu i, ako jest, primijeniti

tu zaštitnu mjeru.

Z410.19. Kad su dva ili više društava angažirana na obavljanju revizije financijskih izvještaja klijenta, sudjelovanje drugog društva u reviziji može se svake godine smatrati radnjom jednakom onoj iz točke Z410.18., ako:

- (a) se okolnosti iz točke Z410.18. primjenjuju samo na jedno od društava koja izražavaju revizorsko mišljenje; i
- (b) svako društvo obavlja dovoljno posla kako bi preuzelo punu individualnu odgovornost za revizorsko mišljenje.

Z410.20. Podložno točki Z410.21, ako se okolnosti opisane u točki Z410.18 nastave pet godina uzastopno, društvo mora prestati biti revizor nakon izdavanja revizorskog mišljenja za petu godinu.

Z410.21. Iznimno u odnosu na točku Z410.20, društvo može i dalje biti revizor nakon pet uzastopnih godina ako za to postoji uvjerljiv razlog uzimajući u obzir javni interes, pod uvjetom da:

- (a) se društvo savjetuje s regulativnim ili profesionalnim tijelom u relevantnoj jurisdikciji te se to tijelo suglasi da bi nastavak rada društva kao revizora bilo u javnom interesu; i
- (b) prije izdavanja revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima za šestu i svaku sljedeću godinu, društvo angažira profesionalnog računovođu, koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima, kako bi obavio pregled prije izdavanja mišljenja.

410.21. P1. Čimbenik koji bi mogao dovesti do uvjerljivog razloga jest nedostatak pouzdanih alternativnih društava za obavljanje revizijskog angažmana, uzimajući u obzir vrstu i lokaciju poslovanja klijenta.

Transparentnost informacija o naknadama za klijente revizije koji su subjekti od javnog interesa

Komunikacija o informacijama vezanim uz naknadu s onima koji su zaduženi za upravljanje

410.22. P1. Komuniciranje društva o informacijama povezanih s naknadama (i za reviziju i za usluge koje nisu revizija) s onima koji su zaduženi za upravljanje pomaže u njihovoj procjeni neovisnosti društva. Učinkovita komunikacija u tom pogledu omogućuje i dvosmjernu otvorenu razmjenu mišljenja i informacija o, primjerice, očekivanjima koja bi oni zaduženi za upravljanje mogli imati u pogledu strukture i opsega revizijskog rada i učinka na naknadu za reviziju.

Naknade za reviziju financijskih izvještaja

Z410.23. Podložno točki Z410.24., društvo mora pravodobno obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa o:

- (a) naknadama koje su plaćene ili će se platiti društvu ili mrežnim društvima za reviziju financijskih izvještaja o kojima društvo izražava mišljenje; i
- (b) tome jesu li prijetnje stvorene razinom tih naknada na prihvatljivoj razini, a ako nisu, sve mjere koje je društvo poduzelo ili predlaže poduzeti kako bi se takve prijetnje smanjile na prihvatljivu razinu.

410.23. P1. Cilj je takve komunikacije pružiti pozadinu i kontekst naknadama za reviziju financijskih izvještaja o kojima društvo izražava mišljenje kako bi se onima koji su zaduženi za upravljanje omogućilo razmatranje neovisnosti društva. Vrsta i opseg pitanja koja treba priopćiti ovisit će o činjenicama i okolnostima te mogu uključivati, na primjer:

- razmatranja koja utječu na visinu naknada kao što su:
 - volumen, složenost i geografsko širenje poslovanja klijenta revizije,
 - vrijeme koje je utrošeno ili se očekuje da će se utrošiti razmjerno opsegu i složenosti revizije,
 - trošak drugih resursa koji se koriste ili troše u obavljanju revizije,
 - kvaliteta vođenja računovodstvene evidencije i procesa za pripremu financijskih izvještaja;
- prilagodbe naknada koje su predložene ili zaračunane tijekom razdoblja revizije i razlozi za takve prilagodbe;
- izmjene zakona i regulative te profesionalnih standarda relevantnih za reviziju koje su utjecale na naknade.

410.23. P2. Društvo se potiče dostavljati takve informacije što je prije moguće i priopćivati predložene prilagodbe ako je primjereno.

Z410.24. Iznimno od točke Z410.23. društvo može odlučiti informacije iz točke Z410.23. ne dostaviti onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom koji je (izravno ili neizravno) u potpunom vlasništvu drugog subjekta od javnog interesa pod uvjetom da:

- (a) je subjekt konsolidiran u financijske izvještaje grupe koje je pripremio taj drugi subjekt od javnog interesa; i
- (b) društvo ili umreženo društvo izražava mišljenje o financijskim izvještajima te grupe.

Naknade za ostale usluge

Z410.25. Podložno točki Z410.27., društvo mora pravodobno obavješćivati one koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa:

- (a) o naknadama, osim onih objavljenih u točki Z410.23 (a), koje se klijentu zaračunavaju za pružanje usluga od strane društva ili umreženog društva tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima o kojima društvo izražava mišljenje. U tu svrhu takve naknade uključuju samo naknade koje se zaračunavaju klijentu i njegovim povezanim subjektima nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu koji su konsolidirani u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje; i
- (b) kako je navedeno u točki 410.11. A1., ako je društvo utvrdilo postojanje utjecaja na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa ili da postoji prijetnja temeljem zastrašivanja u odnosu na neovisnost stvorena proporcijom naknada za usluge koje nisu revizija u odnosu na naknadu za reviziju:
 - (i) o tome jesu li takve prijetnje na prihvatljivoj razini; i
 - (ii) ako nisu, o svim mjerama koje je društvo poduzelo ili predložilo poduzeti

kako bi takve prijetnje smanjilo na prihvatljivu razinu.

410.25. P1. Cilj je takve komunikacije pružiti pozadinu i kontekst naknadama za druge usluge kako bi se onima zaduženima za upravljanje omogućilo razmatranje neovisnosti društva. Vrsta i opseg pitanja koja treba priopćiti ovisit će o činjenicama i okolnostima i mogu uključivati, na primjer:

- iznos naknada za druge usluge koje su propisane zakonom ili regulativom;
- vrstu drugih pruženih usluga i s njima povezane naknade;
- informacije o vrsti usluga koje se pružaju u skladu s općom politikom koju su odobrili oni koji su zaduženi za upravljanje i povezane naknade;
- udio naknada iz točke Z410.25(a) u odnosu na objedinjene naknade koje društvo i mrežna društva zaračunavaju za reviziju financijskih izvještaja o kojima društvo izražava mišljenje.

Z410.26. Društvo mora u komunikaciju koja se zahtijeva točkom Z410.25(a) uključiti naknade, osim onih objavljenih u točki Z410.23(a), koje se zaračunavaju svim drugim povezanim subjektima, nad kojima klijent revizije ima izravnu ili neizravnu kontrolu, za pružanje usluga od strane društva ili umreženog društva, ako društvo zna ili ima razloga vjerovati, da su takve naknade relevantne za procjenu neovisnosti društva.

410.26. P1. Čimbenici koje bi društvo moglo uzeti u obzir pri utvrđivanju jesu li naknade, osim onih objavljenih u točki Z410.23(a), koje se zaračunavaju tim drugim povezanim subjektima, pojedinačno i ukupno, za pružanje usluga od strane društva ili umreženog društva, relevantne za procjenu neovisnosti društva uključuju:

- opseg sudjelovanja klijenta revizije u imenovanju društva ili umreženog društva za pružanje takvih usluga, uključujući pregovaranje o naknadama;
- značajnost naknada plaćenih od strane drugih povezanih subjekata društvu ili umreženom društvu;
- udio naknada od drugih povezanih subjekata u naknadama koje plaća klijent.

Z410.27. Iznimno od točke Z410.25, društvo može odlučiti da neće dostavljati informacije iz točke Z410.25 onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom koji je (izravno ili neizravno) u potpunom vlasništvu drugog subjekta od javnog interesa pod uvjetom da:

- (a) je subjekt konsolidiran u financijske izvještaje grupe koje je pripremio taj drugi subjekt od javnog interesa; i
- (b) društvo ili umreženo društvo izražava mišljenje o financijskim izvještajima te grupe.

Ovisnost o naknadama

Z410.28. Ako ukupne naknade od klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa predstavljaju ili će vjerojatno predstavljati više od 15 % ukupnih naknada koje društvo prima, društvo mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o:

- (a) toj činjenici i je li vjerojatno da će se ova situacija nastaviti;
- (b) zaštitnim mjerama koje su primijenjene za rješavanje stvorenih prijetnji, uključujući, ako je relevantno, upotrebu pregleda prije izdavanja izvješća (Vidjeti točku: Z410.18);
- (c) svaki prijedlog da se nastavi biti revizor u skladu s točkom Z410.21.

Javno objavljivanje informacija povezanih s naknadama

410.29. P1. U pogledu javnog interesa za revizije subjekata od javnog interesa, korisno je dionicima imati vidljivost u pogledu profesionalnih odnosa između društva i klijenta revizije za koje bi se razumno moglo smatrati da su relevantni za procjenu neovisnosti društva. U većem broju jurisdikcija već postoje zahtjevi u pogledu objavljivanja naknada od strane klijenta revizije za reviziju i usluge koje nisu revizija koje su plaćene ili će se platiti društvu i mrežnim društvima. Takva objavljivanja često zahtijevaju raščlanjivanje naknada za usluge koje nisu revizija u različite kategorije.

Z410.30. Ako zakoni i regulativa ne zahtijevaju od klijenta revizije da objavi naknade za reviziju, naknade za usluge koje nisu revizija plaćene ili plative društvu i mrežnim društvima te informacije o ovisnosti o naknadama, društvo mora raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa o:

- (a) koristi za dionike klijenta ako klijent obznani takva objavljivanja koja nisu propisana zakonima i regulativom na način koji se smatra prikladnim, uzimajući u obzir vrijeme i dostupnost informacija; i
- (b) informacijama koje bi mogle poboljšati razumijevanje korisnika o plaćenim ili plativim naknadama i njihovom utjecaju na neovisnost društva.

410.30. P1. Primjeri informacija koje se odnose na naknade a koje bi mogle poboljšati razumijevanje korisnika o plaćenim ili plativim naknadama i njihovom utjecaju na neovisnost društva uključuju:

- usporedne informacije za prethodnu godinu o naknadama za reviziju i usluge koje nisu revizija;
- vrstu usluga i s njima povezane naknade koje su objavljene sukladno točki Z410.31(b);
- zaštitne mjere primijenjene kad ukupne naknade od klijenta predstavljaju ili će vjerojatno predstavljati više od 15% ukupnih naknada koje je društvo primilo.

Z410.31. Nakon rasprave s onima koji su zaduženi za upravljanje kako je navedeno u točki Z410.30, u mjeri u kojoj klijent revizije koji je subjekt od javnog interesa ne učini relevantno objavljivanje, podložno točki Z410.32., društvo mora javno objaviti:

- (a) naknade koje su plaćene ili plative društvima i mrežnim društvima za reviziju financijskih izvještaja o kojima društvo izražava mišljenje;
- (b) naknade, osim onih navedenih u točki (a), koje se klijentu zaračunavaju za pružanje usluga od strane društva ili umreženog društva tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima o kojima društvo izražava mišljenje. U tu svrhu takve naknade uključuju samo naknade koje se zaračunavaju klijentu i njegovim povezanim subjektima nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu i koji su konsolidirani u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje;
- (c) bilo koje naknade, osim onih navedenih pod točkom (a) i (b), koje se zaračunavaju svim drugim povezanim subjektima nad kojima klijent revizije ima izravnu ili neizravnu kontrolu za pružanje usluga od strane društva ili umreženog društva ako društvo zna ili ima razloga vjerovati da su takve naknade relevantne za procjenu neovisnosti društva; i

- (d) ako je primjenjivo, činjenicu da ukupne naknade koje je društvo primilo od klijenta revizije predstavljaju ili će vjerojatno predstavljati više od 15% ukupnih naknada koje je društvo primilo dvije godine uzastopno i godinu u kojoj se ta situacija prvi put pojavila.

410.31. P1. Društvo može objaviti i druge informacije koje se odnose na naknade a koje će poboljšati razumijevanje korisnika o plaćenim ili plativim naknadama i neovisnosti društva, kao što su primjeri opisani u točki 410.30. P1.

410.31. P2. Čimbenici koje bi društvo moglo uzeti u obzir pri utvrđivanju koje zahtijeva točka Z410.31(c) navedeni su u točki 410.26. P1.

410.31. P3. Pri otkrivanju informacija povezanih s naknadama u skladu s točkom Z410.31, društvo može objaviti informacije na način koji se smatra prikladnim, uzimajući u obzir vrijeme i dostupnost informacija dionicima, na primjer:

- na web stranici društva;
- u izvješću o transparentnosti društva;
- u izvješću o kvaliteti revizije;
- ciljanom komunikacijom s određenim dionicima, na primjer pismo dioničarima;
- u revizorovom izvješću.

Z410.32. Iznimno od točke Z410.31, društvo može odlučiti da neće javno objaviti informacije iz točke Z410.31. koje se odnose na:

- (a) matični subjekt koji također priprema financijske izvještaje grupe pod uvjetom da društvo ili umreženo društvo izražava mišljenje o financijskim izvještajima grupe; ili
- (b) subjekt (izravno ili neizravno) u potpunom vlasništvu drugog subjekta od javnog interesa pod uvjetom da:
- (i) je subjekt konsolidiran u financijske izvještaje grupe koje je pripremio taj drugi subjekt od javnog interesa; i
 - (ii) društvo ili umreženo društvo izražava mišljenje o financijskim izvještajima te grupe.

Razmatranja za klijente uvida u financijske izvještaje

Z410.33. U ovom odjeljku navode se zahtjevi da društvo komunicira informacije povezane s naknadama klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa i da javno objavi informacije povezane s naknadom u mjeri u kojoj klijent ne objavljuje takve informacije. Kao iznimka od tih zahtjeva, društvo može odlučiti ne priopćiti ili ne nastojati objaviti takve informacije ako klijent usluge uvida u financijske izvještaje također nije klijent revizije.

ODJELJAK 411.

POLITIKE NAGRAĐIVANJA I OCJENJIVANJA

Uvod

- 411.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 411.2. Politike društva o nagrađivanju i procjenjivanju mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 411.3. P1. Ako se član revizijskog tima za određenog klijenta revizije ocjenjuje ili nagrađuje na osnovi prodaje usluga bez izražavanja uvjerenja tom klijentu, razina prijetnje temeljem osobnog interesa će ovisiti o:
- (a) tome u kojoj mjeri se ta nagrada ili ocjena zasniva na prodaji takvih usluga;
 - (b) ulozi te fizičke osobe u okviru revizijskog tima; i
 - (c) tome utječe li prodaja takvih usluga bez izražavanja uvjerenja na odluke o profesionalnom unapređenju.
- 411.3. P2. Primjeri mjera čijim poduzimanjem bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa uključuju:
- promjena plana nagrađivanja ili procesa ocjenjivanja uspješnosti za tu fizičku osobu;
 - isključivanje te fizičke osobe iz revizijskog tima.
- 411.3. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera pri razrješavanju prijetnje temeljem osobnog interesa je uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja radi obavljanja pregleda rada člana revizijskog tima.
- Z411.4.** Društvo ne smije ocjenjivati uspješnost niti nagrađivati glavnog partnera u reviziji na temelju toga koliko uspješno svom klijentu revizije prodaje usluge bez izražavanja uvjerenja. Ovaj zahtjev ne zabranjuje uobičajene dogovore o raspodjeli profita između partnera u društvu.

ODJELJAK 420.

DAROV I UGOŠĆIVANJA

Uvod

- 420.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 420.2. Prihvaćanje darova i ugošćivanja od klijenta revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

- Z420.3.** Društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima ne smije prihvaćati darove i ugošćivanja od klijenta revizije osim ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.
- 420.3. P1. Ako društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima klijentu revizije ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 340. te bi nepridržavanje tih zahtjeva moglo stvoriti prijetnje neovisnosti.
- 420.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi s nuđenjem ili prihvaćanjem poticaja ne dopuštaju društvu, umreženom društvu ili članu revizijskog tima prihvaćanje darova i ugošćivanja ponuđenih s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

ODJELJAK 430.

POSTOJEĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI

Uvod

- 430.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 430.2. Ako dođe do sudskog spora s klijentom revizije ili se on čini izglednim to izaziva prijetnje temeljem osobnog interesa i zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu

Opće odredbe

- 430.3. P1. Odnos između menadžmenta klijenta i članova revizijskog tima mora karakterizirati potpuna iskrenost i otkrivanje svih informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Postojeći ili izgledni sudski spor između klijenta revizije i društva, umreženog društva ili člana revizijskog tima mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi utjecati na spremnost menadžmenta da otkriju sve informacije i stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa i zastrašenosti.
- 430.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
 - odnosi li se spor na prethodni angažman revizije.
- 430.3. P3. Ako se spor odnosi na člana revizijskog tima, primjer mjere kojom bi se mogle ukloniti takve prijetnje temeljem osobnog interesa i zastrašenosti je isključivanje tog pojedinca iz revizijskog tima.
- 430.3. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera kod razrješavanja prijetnji temeljem osobnog interesa i zastrašenosti je uključivanje odgovarajućeg pregledavatelja radi obavljanja pregleda obavljenog posla.

ODJELJAK 510.

FINANCIJSKI INTERESI

Uvod

- 510.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 510.2. Držanje financijskog interesa u klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 510.3. P1. Financijski interes moguće je držati izravno ili neizravno preko posrednika kao što su zajednički investicijski modus, zaklada ili fond. Ako imatelj - krajnji korisnik interesa ima kontrolu nad posrednikom ili može utjecati na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao izravan. Nasuprot tome, ako imatelj – krajnji korisnik nema kontrolu nad posrednikom ili ne može utjecati na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao neizravan.
- 510.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njegove najuže obitelji.
- 510.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za ocjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnog interesa nastale kao rezultat držanja financijskog interesa u klijentu revizije uključuju:
- ulogu osobe koja ima financijski interes;
 - je li financijski interes izravan ili neizravan;
 - značajnost financijskog interesa.

Financijski interesi koje imaju društvo, umreženo društvo, članovi revizijskog tima i druge osobe

- Z510.4.** Podložno točki Z510.5., izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije ne smije imati:
- (a) društvo ili umreženo društvo;
 - (b) član revizijskog tima ili bilo koji član njegove najuže obitelji;
 - (c) bilo koji drugi partner u uredu gdje angažirani partner obavlja poslove koji se tiču istog revizijskog angažmana ili bilo koji član najuže obitelji tog drugog partnera u uredu; ili
 - (d) bilo koji drugi partner ili član menadžmenta koji klijentu revizije pruža nerevizorske usluge, osim ako je njegovo uključivanje minimalno ili bilo koji član najuže obitelji tog pojedinca.
- 510.4. P1. Ured u kome angažirani partner obavlja poslove u vezi s revizijskim angažmanom ne mora nužno biti ured u koji je partner raspoređen. Ako partner na angažmanu nije smješten u

istim uredskim prostorijama kao i ostali članovi revizijskog tima, potrebno je primijeniti profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja u kojem uredu partner obavlja poslove koji se tiču angažmana.

Z510.5. Iznimno od točke Z510.4., član najuže obitelji iz podtočaka Z510.4. (c) ili (d) može držati izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije pod uvjetom da:

- (a) je član obitelji taj financijski interes primio u sklopu ostvarivanja prava iz radnog odnosa, na primjer kroz mirovinski ili plan opcija na dionice, i da, po potrebi, društvo postupa s prijetnjom koju taj financijski interes stvara; i
- (b) član obitelji otuđi ili odustane od financijskog interesa čim to bude praktično izvedivo kad član obitelji ima ili stekne pravo to učiniti ili ako je riječ o opciji na dionice, kad član obitelji stekne pravo na realizaciju opcije.

Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta revizije

Z510.6. Ako subjekt ima kontrolirajući interes u klijentu revizije i klijent je značajan subjektu, društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati izravne ili značajne neizravne financijske interese u tom subjektu.

Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika

Z510.7. Točka Z510.4. se mora primijeniti i na financijski interes u klijentu koji se drži u skrbništvu u kome je društvo, umreženo društvo ili druga osoba skrbnik, osim ako:

- (a) skrbnik, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, društvo i umreženo društvo nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu revizije koji se drži skrbništvom nije značajan za skrbništvo;
- (c) skrbništvom se ne može značajno utjecati na klijenta revizije; i
- (d) skrbnik, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te fizičke osobe, društvo i umreženo društvo ne mogu značajno utjecati na odluke o ulaganjima koje uključuju financijski interes u klijentu revizije.

Zajednički financijski interesi s klijentom revizije

Z510.8. (a) Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati financijski interes u subjektu kad i klijent revizije ima financijski interes u tom subjektu, osim ako:

- (i) su ti financijski interesi beznačajni za društvo, umreženo društvo, člana revizijskog tima i člana najuže obitelji te osobe, kao i za klijenta revizije, kako je primjenjivo; ili
 - (ii) klijent revizije ne može realizirati značajan utjecaj nad subjektom.
- (b) Prije nego što fizička osoba koja ima financijski interes opisan u točki Z510.8. (a) može postati član revizijskog tima, ona ili član njene najuže obitelji mora:
- (i) otuđiti; ili
 - (ii) otuđiti dovoljan dio interesa tako da preostali interes prestane biti značajan.

Nenamjerno stečeni financijski interesi

Z510.9. Ako društvo, umreženo društvo, partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva ili bilo koji član najuže obitelji te osobe stekne izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije putem nasljeđivanja, darovanja, spajanja ili u sličnim okolnostima, a držanje tog interesa inače ne bi bilo dopušteno u skladu s ovim odjeljkom, tada:

- (a) ako je interes steklo društvo ili umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, oni moraju odmah otuđiti taj interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan; ili
- (b)
 - (i) ako je interes stekla osoba koja nije član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, oni moraju što je prije moguće otuđiti taj interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan; i
 - (ii) ovisno o otuđivanju financijskog interesa, po potrebi, društvo će postupiti s nastalom prijetnjom.

Financijski interesi – ostale okolnosti

Najuža obitelj

510.10. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašivanja mogla bi nastati ako član revizijskog tima ili bilo koji član njegove najuže obitelji, društvo ili umreženo društvo imaju financijski interes u subjektu za koji je poznato da u tom subjektu financijski interes ima i direktor, odgovorna osoba ili vlasnik s kontrolom nad klijentom revizije;

510.10. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- ulogu osobe u timu za reviziju;
- je li vlasništvo nad subjektom koncentrirano ili raspršeno;
- omogućava li predmetni interes ulagatelju kontrolu ili značajan utjecaj na subjekt;
- značajnost financijskog interesa.

510.10. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti za uklanjanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašivanja je isključivanje člana koji ima financijski interes iz revizijskog tima.

510.10. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s prijetnjom temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana revizijskog tima.

Uža obitelj

510.10. P5. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako je članu revizijskog tima poznato da član njegove uže obitelji ima izravan financijski interes ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije.

510.10. P6. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:

- vrstu odnosa između člana revizijskog tima i člana njegove uže obitelji;
- je li financijski interes izravan ili neizravan;
- značajnost financijskog interesa za člana uže obitelji.

510.10. P7. Primjeri mjera kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa uključuju:

- da član uže obitelji, čim to postane praktično izvedivo, otuđi cijeli financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan;
- isključivanje osobe iz revizijskog tima.

510.10. P8. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s prijetnjom temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana revizijskog tima.

Druge fizičke osobe

510.10. P9. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako je članu revizijskog tima poznato da financijski interes u klijentu revizije imaju fizičke osobe kao što su:

- partneri i profesionalno osoblje društva ili umreženog društva, osim onih kojima točka Z510.4. eksplicitno zabranjuje držati takve financijske interese ili članovi njihovih najužih obitelji;
- fizičke osobe koje imaju bliski osobni odnos sa članom revizijskog tima.

510.10. P10. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju.

- organizacijsku, poslovnu i strukturu izvještavanja društva;
- vrstu odnosa između fizičke osobe i člana revizijskog tima.

510.10. P11. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa je isključivanje člana tima s opisanim osobnim odnosom iz revizijskog tima.

510.10. P12. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa uključuju:

- isključivanje člana revizijskog tima iz donošenja svih značajnih odluka u vezi s revizijskim angažmanom;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana revizijskog tima.

Mirovinski plan društva ili umreženog društva

510.10. P13. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako mirovinski plan društva ili umreženog društva uključuje izravni ili značajan neizravni interes u klijentu revizije.

ODJELJAK 511.

ZAJMOVI I GARANCIJE

Uvod

- 511.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 511.2. Poslovi zajma ili garancije za zajam s klijentom revizije mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 511.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja jesu li zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.

Davanje zajmova i garancija klijentu revizije

- Z511.4.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te fizičke osobe ne smije davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu revizije osim ako su taj zajam ili garancija beznačajni za:
- (a) društvo, umreženo društvo ili fizičku osobu koja daje zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
 - (b) klijenta.

Zajmovi i garancije od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija

- Z511.5.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te fizičke osobe ne smije prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija osim ako je taj zajam ili garancija odobren sukladno redovnim postupcima i uvjetima.
- 511.5. P1. Primjeri zajmova uključuju hipotekarne kredite, dopušteno prekoračenje po računima, kredite za kupnju automobila i stanja po kreditnim karticama.
- 511.5. P2. Čak i ako društvo ili umreženo društvo zajam od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija dobije po redovnom postupku i uvjetima, zajam bi ipak mogao stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ako je značajan klijentu revizije ili društvu koje ga prima.
- 511.5. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera kod postupanja s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda obavljenog posla, a koji nije član revizijskog tima i koji dolazi iz umreženog društva koje nije krajnji korisnik zajma.

Depoziti ili brokerski računi

- Z511.6.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, brokerska

kuća ili slična institucija, osim ako se takvi depoziti ili računi drže sukladno redovnim komercijalnim uvjetima.

Zajmovi i jamstva od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija

Z511.7. Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te rizičke osobe neće primiti zajam ili jamstvo za zajam od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija, osim ako je taj zajam ili jamstvo beznačajno za:

- (a) društvo, umreženo društvo ili fizičku osobu koja prima zajam ili jamstvo, kako je primjenjivo; i
- (b) klijenta.

ODJELJAK 520

POSLOVNI ODNOSI

Uvod

- 520.1. Društva su dužna pridržavati se s temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 520.2. Bliski poslovni odnos s klijentom revizije ili njegovim menadžmentom mogao bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 520.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 520.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji proizlaze iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- držanje financijskog interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili s vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja poslove višeg menadžmenta za tog klijenta;
 - ugovore o tome da se jedna ili više usluga ili proizvoda društva ili umreženog društva i jedna ili više usluga ili proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
 - ugovore u vezi s distribucijom ili marketingom sukladno kojima bi društvo ili umreženo društvo distribuiralo ili plasiralo proizvode ili usluge klijenta ili bi klijent distribuirao ili plasirao proizvode ili usluge društva ili umreženog društva.

Poslovni odnosi društva, umreženog društva, člana revizijskog tima ili članova najuže obitelji

- Z520.4.** Društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima ne smije imati bliske poslovne odnose s klijentom revizije ili njegovim menadžmentom osim ako je financijski interes značajan i poslovni odnos nevažan klijentu ili njegovom menadžmentu, društvu, umreženom društvu ili članu revizijskog tima, kako je primjenjivo.
- 520.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta revizije ili njegovog menadžmenta i člana najuže obitelji člana revizijskog tima moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja.

Zajednički interesi u subjektu s koncentriranim vlasništvom

- Z520.5** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati poslovni odnos koji uključuje držanje bilo kakvih interesa u subjektu s koncentriranim vlasništvom ako u njemu interese imaju i klijent revizije ili njegov direktor, odgovorna osoba ili bilo koja grupa tih osoba, osim ako:

- (a) je poslovni odnos nevažan društvu, umreženom društvu ili pojedincu, kako je primjenjivo, te klijentu;
- (b) je financijski interes beznačajan ulagatelju ili grupi ulagatelja; i
- (c) financijski interes ne daje ulagatelju ili grupi ulagatelja mogućnost kontrole nad subjektom s koncentriranim vlasništvom.

Kupnja dobara ili usluga

520.6. P1. Ako društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe kupi dobra i usluge od klijenta revizije to u pravilu ne stvara prijetnju neovisnosti ukoliko je transakcija obavljena u sklopu redovitog poslovanja i sukladno uobičajenim tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogle bi biti takve vrste ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa.

520.6. P2. U primjere mjera kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa spadaju:

- uklanjanje transakcije ili smanjenje njene veličine;
- isključivanje pojedinca iz revizijskog tima.

ODJELJAK 521.

OBITELJSKI I OSOBNI ODNOSI

Uvod

- 521.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjom neovisnosti.
- 521.2. Obiteljski ili osobni odnosi s zaposlenicima klijenta mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 521.3. P1. Prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja mogli bi uzrokovati obiteljski i osobni odnosi između člana revizijskog tima i direktora, odgovorne osobe ili, ovisno o njihovoj ulozi, određenih zaposlenika klijenta revizije.
- 521.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za ocjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti osobe u sklopu revizijskog tima;
 - ulogu člana obitelji ili druge fizičke osobe u sklopu klijenta, te bliskost tog odnosa.

Član najuže obitelji člana revizijskog tima

- 521.4. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja stvara se ako je član najuže obitelji člana revizijskog tima zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na financijski položaj, financijske rezultate ili novčane tokove klijenta.
- 521.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju člana najuže obitelji;
 - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.4. P3. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 521.4. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član revizijskog tima ne radi na pitanjima koja spadaju u područje odgovornosti člana najuže obitelji.
- Z521.5.** Osoba ne smije biti član revizijskog tima ako je bilo koji član njene najuže obitelji:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije;
 - (b) zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje; ili

- (c) je bio na takvoj poziciji u bilo kojem razdoblju kojeg obuhvaća angažman ili financijski izvještaji.

Član uže obitelji člana revizijskog tima

- 521.6. P1. Prijetnje temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja nastaju u situacijama u kojima je član uže obitelji člana revizijskog tima:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
 - (b) zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.
- 521.6. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:
- vrstu odnosa između člana revizijskog tima i člana uže obitelji;
 - poziciju člana uže obitelji;
 - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.6. P3. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 521.6. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s prijetnjom temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u područje odgovornosti člana uže obitelji.

Drugi bliski odnosi članova revizijskog tima

- Z521.7.** Član revizijskog tima mora se konzultirati sukladno politikama i postupcima društva ako ima bliski odnos s pojedincem koji nije član njegove najuže ili uže obitelji a koja je:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
 - (b) zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.
- 521.7. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- vrstu odnosa između te fizičke osobe i člana revizijskog tima;
 - poziciju te fizičke osobe u okviru klijenta;
 - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.7. P2. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je isključivanje te osobe iz revizijskog tima.
- 521.7. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član tima ne radi na pitanjima iz područja odgovornosti fizičke osobe s kojom ima bliski odnos.

Odnosi partnera i zaposlenika društva

- Z521.8.** Partneri i zaposlenici društva moraju se konzultirati sukladno politikama i postupcima društva ako znaju za postojanje osobnog ili obiteljskog odnosa između:
- (a) partnera ili zaposlenika društva ili umreženog društva koji nije član revizijskog tima;
i
 - (b) direktora ili odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta revizije na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.
- 521.8. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- vrstu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
 - stupanj interakcije između partnera ili zaposlenika društva s timom za reviziju;
 - poziciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
 - ulogu fizičke osobe u sklopu klijenta.
- 521.8. P2. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere u postupanju s takvim prijetnjama temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja uključuju:
- strukturiranje poslova partnera ili zaposlenika na način da se smanji svaki mogući utjecaj na revizijski angažman;
 - uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda relevantnih poslova revizije.

ODJELJAK 522.

NEDAVNI RAD ZA KLIJENTA REVIZIJE

Uvod

- 522.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 522.2. Ako je član revizijskog tima u nedavnoj prošlosti radio kao direktor ili odgovorna osoba ili kao zaposlenik klijenta revizije, to bi moglo stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zblizenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Rad u razdoblju obuhvaćenom revizorskim izvješćem

- Z522.3.** Revizijski tim ne smije uključivati osobu koja je u razdoblju obuhvaćenom izvješćem o reviziji:
- (a) radila kao direktor ili odgovorna osoba kod klijenta revizije; ili
 - (b) bila zaposlenik na poziciji na kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Rad prije razdoblja obuhvaćenog revizorskim izvješćem

- 522.4. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zblizenosti mogla bi nastati ako je član revizijskog tima prije razdoblja obuhvaćenog revizorskim izvješćem:
- (a) radio kao direktor ili odgovorna osoba kod klijenta revizije; ili
 - (b) bio zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg revizijskog angažmana ocjenjivala odluka koju je osoba donijela ili poslovi koje je obavljala dok je još bila zaposlena kod klijenta.

- 522.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- poziciju fizičke osobe u sklopu klijenta;
- trajanje razdoblja od kad je fizička osoba prestala raditi za klijenta;
- ulogu člana revizijskog tima.

- 522.4. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zblizenosti je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana revizijskog tima.

ODJELJAK 523.

RAD U SVOJSTVU DIREKTORA ILI ODGOVORNE OSOBE KLIJENTA REVIZIJE

Uvod

- 523.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 523.2. Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije stvara prijetnje temeljem osobnog interesa i samoprovjere. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe

- Z523.3.** Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva ne smije raditi u svojstvu direktora ili odgovorne osobe kod klijenta revizije.

Rad u svojstvu tajnika kompanije

- Z523.4.** Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva ne smije raditi u svojstvu tajnika kompanije za klijenta revizije koju obavlja društvo, osim ako:

- (a) to izričito dopuštaju lokalni zakoni, pravila profesije ili uobičajena praksa;
- (b) menadžment donosi sve relevantne odluke; i
- (c) dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni su na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje propisanih prijava.

- 523.4. P1. Pozicija tajnika kompanije ima različite implikacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi tajnika mogli bi se kretati od administrativnih poslova (kao što su upravljanje ljudskim resursima i vođenje evidencija i registara kompanije), do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja da se kompanija pridržava primjenjive regulative ili pružanja savjeta o pitanjima iz područja korporativnog upravljanja. Uobičajeno se na ovu poziciju gleda kao na poziciju koja podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom. Stoga prijetnja nastaje ako partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva radi kao tajnik kompanije za klijenta revizije. (Više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije navedeno je u odjeljku 600., Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije).

ODJELJAK 524.

ZAPOŠLJAVANJE KOD KLIJENTA REVIZIJE

Uvod

- 524.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 524.2. Zapošljavanje kod klijenta revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti revizije

- 524.3. P1. Prijetnje temeljem zblizenosti ili zastrašivanja mogle bi nastati ako su sljedeće osobe bile članovi revizijskog tima ili partner u društvu ili umreženom društvu:
- direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije;
 - zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na izradu računovodstvene evidencije ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Ograničenja za bivše partnere ili članove revizijskih timova

- Z524.4.** Društvo je dužno osigurati da više ne postoji značajna veza između društva ili umreženog društva i:
- (a) bivšeg partnera koji je prešao raditi za klijenta revizije; ili
 - (b) bivšeg člana revizijskog tima koji je prešao raditi za klijenta revizije, ako bilo koji od njih kod klijenta obavlja funkciju:
 - (i) direktora ili odgovorne osobe; ili
 - (ii) zaposlenika na poziciji u kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Značajna veza između društva ili umreženog društva i te osobe i dalje postoji osim ako:

- (a) osoba nema pravo na beneficije ili plaćanja od društva ili umreženog društva, osim onih koja su u skladu s ranije dogovorenim nepromjenjivim aranžmanima;
 - (b) svaki iznos koji društvo ili umreženo društvo duguju toj osobi nije značajan društvu ili umreženom društvu, i
 - (c) ta osoba ne nastavlja sudjelovati ili ostavljati dojam da sudjeluje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva ili umreženog društva.
- 524.4. P1. Čak i ako su zahtjevi iz točke Z524.4. ispunjeni moglo bi doći do nastanka prijetnje temeljem zblizenosti ili zastrašivanja.

524.4. P2. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašivanja mogla bi nastati ako bivši partner društva ili umreženog društva prijeđe raditi u subjekt na neku od funkcija iz točke 524.3. P1. a taj subjekt kasnije postane klijent revizije koje pruža društvo.

524.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- poziciju koju je fizička osoba preuzela u sklopu klijenta;
- svako uključivanje fizičke osobe u budući rad revizijskog tima;
- trajanje razdoblja od kada je fizička osoba bila član revizijskog tima ili partner društva ili umreženog društva;
- prethodnu poziciju te fizičke osobe u okviru revizijskog tima, društva ili umreženog društva, na primjer, je li bila odgovorna za održavanje redovitih kontakata s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

524.4. P4. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere u postupanju s takvim prijetnjama temeljem zblizenosti ili zastrašenosti uključuju:

- modificiranje plana revizije;
- uključivanje u revizijski tim onih pojedinaca koji imaju dovoljno iskustva u odnosu na pojedinca koji je prešao raditi kod klijenta;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada nekadašnjeg člana revizijskog tima.

Članovi revizijskog tima koji se zapošljavaju kod klijenta revizije

Z524.5. Društvo ili umreženo društvo dužni su uspostaviti politike i postupke koji članovima revizijskih timova nalažu da obavijeste društvo ili umreženo društvo o svom stupanju u pregovore o zaposlenju kod klijenta revizije.

524.5. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje ako član revizijskog tima sudjeluje u revizijskom angažmanu znajući da će ili bi mogao u neko buduće vrijeme prijeći raditi kod klijenta.

524.5. P2. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa je isključivanje te fizičke osobe iz revizijskog tima.

524.5. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda svih značajnih prosudbi koje je ta fizička osoba donijela u svojstvu člana tima.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Ključni revizijski partneri

Z524.6. Podložno točki Z524.8., ako fizička osoba koja je bila ključni revizijski partner u vezi s klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa prijeđe raditi kod tog klijenta kao:

- (a) direktor ili odgovorna osoba; ili
- (b) zaposlenik na poziciji u kojoj ima značajan utjecaj nad izradom računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje,

to kompromitira neovisnost, osim ako nakon što osoba prestane biti ključni revizijski partner:

- (i) klijent revizije izda revidirane financijske izvještaje za razdoblje ne kraće od dvanaest mjeseci; i
- (ii) ta fizička osoba nije bila član revizijskog tima u odnosu na te financijske izvještaje.

Viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva

Z524.7. Podložno točki Z524.8., ako osoba koja je bila viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva prijeđe raditi za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) direktor ili odgovorna osoba; ili
- (b) zaposlenik u poziciji u kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje,

to kompromitira neovisnost, osim ako je prošlo dvanaest mjeseci otkako je ta fizička osoba bila viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva.

Poslovne kombinacije

Z524.8. Iznimno od točaka Z524.6. i Z524.7., neovisnost nije kompromitirana ako okolnosti opisane u tim točkama nastanu kao posljedica poslovne kombinacije i:

- (a) pozicija nije prihvaćena imajući u vidu buduću poslovnu kombinaciju;
- (b) sve beneficije ili plaćanja koja društvo ili umreženo društvo duguju bivšem partneru su u potpunosti podmirena, osim ako se obavljaju u skladu s ranije utvrđenim nepromjenjivim dogovorima i ako svaki iznos koji se duguje partneru nije značajan društvu ili umreženom društvu, kako je primjenjivo;
- (c) bivši partner ne nastavlja sudjelovati ili davati dojam da sudjeluje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva ili umreženog društva; i
- (d) društvo raspravlja o poziciji partnera u sklopu klijenta revizije s onima koji su zaduženi za upravljanje.

ODJELJAK 525.

PRIVREMENA DODJELJIVANJA OSOBLJA

Uvod

- 525.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 525.2. Dodjeljivanje (posuđivanje) osoblja klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere, zagovaranja ili zbliženosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 525.3. P1. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za rješavanje prijetnji nastalih uslijed dodjeljivanja (posuđivanja) osoblja društva ili umreženog društva klijentu revizije uključuju:
- obavljanje dodatne provjere poslova koje je obavilo dodijeljeno (posuđeno) osoblje moglo bi biti rješenje za prijetnju samoprovjere;
 - neuključivanje dodijeljenog (posuđenog) osoblja u sastav revizijskog tima moglo bi biti rješenje za prijetnju temeljem zbliženosti ili zagovaranja;
 - nedavanje dodijeljenom (posuđenom) osoblju revizijske odgovornosti za bilo koju funkciju ili aktivnost koje su obavljali kad su bili dodijeljeni (posuđeni) moglo bi biti rješenje za prijetnju samoprovjere.
- 525.3. P2. Ako prijetnje temeljem zbliženosti i zagovaranja nastanu kao rezultat dodjeljivanja (posuđivanja) osoblja društva ili umreženog društva klijentu revizije takve da društvo ili umreženo društvo postane previše blisko povezano sa stavovima i interesima menadžmenta, obično ne postoje odgovarajuće zaštitne mjere.
- Z525.4.** Društvo ili umreženo društvo ne smije dodjeljivati (posuđivati) svoje osoblje klijentu revizije, osim ako je društvo ili umreženo društvo uvjereni da:
- (a) se takva pomoć pruža samo za kratko razdoblje;
 - (b) takvo osoblje neće preuzimati odgovornosti menadžmenta a klijent revizije će biti nadležan za usmjeravanje i nadziranje njihovog rada;
 - (c) svaka prijetnja neovisnosti društva ili umreženog društva koja proizlazi iz profesionalnih usluga koje takvo osoblje obavlja uklanja se ili se primjenjuju zaštitne mjere kako bi se takva prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu; i
 - (d) takvo osoblje neće poduzimati niti će biti uključeno u profesionalne usluge čije obavljanje društvu ili umreženom društvu zabranjuje Kodeks.

ODJELJAK 540.

DUGA POVEZANOST OSOBLJA (UKLJUČUJUĆI ROTIRANJE PARTNERA) S KLIJENTOM REVIZIJE

Uvod

- 540.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 540.2. Ako je osoba (pojedinaac) dugo uključena u revizijski angažman mogle bi nastati prijetnje temeljem zblizenosti i osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Svi klijenti revizije

- 540.3. P1. Iako je razumijevanje klijenta revizije i njegovog okruženja od ključnog značaja za kvalitetu revizije, moglo bi doći do pojave prijetnje temeljem zblizenosti ako je osoba u svojstvu člana revizijskog tima dugo povezana s:
- (a) klijentom revizije i njegovim poslovanjem;
 - (b) višim menadžmentom klijenta revizije; ili
 - (c) financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje ili financijskim informacijama koje čine osnovu tih financijskih izvještaja.
- 540.3. P2. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati kao rezultat zabrinutosti osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta ili njene zainteresiranosti za zadržavanje bliskog osobnog odnosa s članom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Takva prijetnja bi mogla neprimjereno utjecati na prosudbe te osobe.
- 540.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje temeljem zblizenosti ili osobnog interesa uključuju:
- (a) u odnosu na osobu:
 - ukupno trajanje odnosa osobe s klijentom, uključujući i to je li taj odnos postojao i dok je osoba bila u prethodnom društvu;
 - koliko dugo je osoba član angažiranog tima i vrste uloga u kojima je bila;
 - u kojoj mjeri rad te osobe usmjerava, pregledava i nadzire osoblje višeg ranga;
 - u kojoj mjeri osoba, prema svom rangu, može utjecati na ishod revizije u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova angažiranog tima;
 - bliskost osobnog odnosa osobe s višim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje;
 - vrstu, učestalost i opseg interakcije između te osobe i višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - (b) u odnosu na klijenta revizije:

- vrstu ili kompleksnost problematike klijenta u vezi s računovodstvom i financijskim izvještavanjem i je li u odnosu na njih bilo promjena;
- je li u novije vrijeme bilo promjena u višem menadžmentu ili među onima koji su zaduženi za upravljanje;
- je li bilo strukturnih promjena u organizaciji klijenta koje bi mogle utjecati na vrstu, učestalost i opseg interakcija koje bi ta osoba mogla imati s višim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje.

540.3. P4. Kombinacija dva ili više čimbenika mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja razine prijetnji. Na primjer, prijetnje temeljem zblizenosti koje su se razvile postupno kao rezultat sve bliskijeg odnosa između neke fizičke osobe i člana višeg menadžmenta klijenta bi se smanjile odlaskom tog člana višeg menadžmenta klijenta.

540.3. P5. Primjer mjere kojom bi se mogle ukloniti prijetnje temeljem zblizenosti i osobnog interesa nastale kao rezultat duže uključenosti fizičke osobe u revizijski angažman je isključivanje te osobe iz revizijskog tima u sklopu rotiranja osoblja.

540.3. P6. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji temeljem zblizenosti ili osobnog interesa uključuju:

- promjenu uloge osobe u revizijskom timu ili vrste i opsega poslova koje obavlja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio član revizijskog tima radi obavljanja pregleda rada te osobe;
- provođenje redovitih neovisnih unutarnjih ili vanjskih provjera kvalitete angažmana.

Z540.4. Ako društvo odluči da se od nastalih prijetnji može zaštititi jedino isključenjem osobe iz revizijskog tima rotacijom, mora utvrditi odgovarajuće razdoblje tijekom kojeg ta osoba ne smije:

- biti član angažiranog tima na tom revizijskom angažmanu;
- obavljati pregledavanje kvalitete tog revizijskog angažmana; ili
- imati izravan utjecaj na ishod tog revizijskog angažmana.

Ovo razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući razrješavanje prijetnji temeljem zblizenosti i osobnog interesa. Ako je riječ o subjektima od javnog interesa, primjenjuju se točke od Z540.5. do Z540.20.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z540.5. Podložno točkama od Z540.7. do Z540.9., u odnosu na reviziju subjekata od javnog interesa, osoba ne smije obavljati ni jednu od sljedećih uloga ili kombinaciju tih uloga u razdoblju dužem od sedam uzastopnih godina (u daljem tekstu: razdoblje aktivnog djelovanja):

- angažirani partner;
- osoba imenovana kao odgovorna za obavljanje pregleda kvalitete angažmana; ili
- bilo koju od uloga ključnog revizijskog partnera

Po isteku razdoblja aktivnog djelovanja, osoba će u razdoblju mirovanja obavljati poslove sukladno odredbama točaka od Z540.11. do Z540.19.

Z540.6. Pri izračunavanju trajanja razdoblja aktivnog djelovanja broj godina se ne smije početi računati iznova osim ako osoba prestane obavljati bilo koju od uloga pobrojanih u točki Z540.5. (a), (b) i (c) u trajanju minimalnog razdoblja.

Minimalno razdoblje je neprekidno razdoblje koje je jednako najmanje razdoblju mirovanja utvrđenom u skladu s točkama od Z540.11. do Z540.13. koje su primjenjive na ulogu koju je fizička osoba obavljala u godini neposredno prije prestanka takvog djelovanja.

540.6. P1. Na primjer, osoba koja je četiri godine obavljala dužnost angažiranog partnera i nakon toga je prestala obavljati tu ulogu u razdoblju od tri godine, na istom revizijskom angažmanu može nastaviti raditi kao ključni revizijski partner još tri godine (što će ukupno činiti sedam godina). Nakon toga, ta osoba mora proći razdoblje mirovanja u skladu s točkom Z540.14.

Z540.7. Izuzeto od točke Z540.5., ključnim revizijskim partnerima čiji kontinuitet rada je od posebnog značaja za kvalitetu revizije može, u rijetkim slučajevima uzrokovanim nepredviđenim okolnostima na koje društvo ne može utjecati i uz suglasnost onih koji su zaduženi za upravljanje, biti dopušteno nastaviti obavljati dužnost ključnog revizijskog partnera dodatnu godinu dana, sve dok je moguće ukloniti prijetnju neovisnosti ili je svesti na prihvatljivu razinu.

540.7. P1. Na primjer, ključni revizijski partner može nastaviti obavljati tu dužnost u revizijskom timu u dodatnom razdoblju do godine dana ako uslijed nepredviđenih okolnosti, kao što je ozbiljna bolest osobe koja ga je trebala zamijeniti, obvezno rotiranje nije izvedivo. U tom slučaju, društvo će onima koji su zaduženi za upravljanje objasniti razloge zašto nije moguće obaviti planirano rotiranje i s njima razgovarati o potrebi za eventualnim uvođenjem zaštitnih mjera kako bi se smanjile sve nastale prijetnje.

Z540.8. Ako klijent revizije postane subjekt od javnog interesa, društvo mora kod određivanja rasporeda rotiranja osoblja uzeti u obzir trajanje razdoblja u kome je osoba radila kao ključni revizijski partner, pružajući usluge tom klijentu prije nego je postao subjekt od javnog interesa. Ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera za istog klijenta u razdoblju od ukupno pet godina ili manje do trenutka kad klijent postane subjekt od javnog interesa, može nastaviti raditi za klijenta u istom svojstvu sedam godina umanjeno za broj već odrađenih godina prije nego bude isključena iz angažmana zbog rotiranja osoblja. Izuzeto od točke Z540.5., ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera, radeći za klijenta ukupno šest godina prije nego klijent postane subjekt od javnog interesa, uz suglasnost onih koji su zaduženi za upravljanje, može nastaviti obavljati istu dužnost najviše dvije dodatne godine prije nego kroz rotiranje osoblja bude isključena iz angažmana.

Z540.9. Ako društvo raspolaže sa svega nekoliko osoba koje imaju potrebno znanje i iskustvo za obavljanje dužnosti ključnog revizijskog partnera kod subjekta od javnog interesa, redovito rotiranje ključnih partnera moglo bi biti neizvedivo. Izuzeto od točke Z540.5., ako je neovisno regulativno tijelo u toj jurisdikciji odobrilo postojanje iznimki kod rotiranja partnera u takvim uvjetima, osoba može nastaviti raditi kao ključni revizijski partner duže od sedam godina, u skladu s tim izuzećem. Ovo je moguće pod uvjetom da je to neovisno regulativno tijelo odredilo druge zahtjeve koji moraju biti ispunjeni, kao što je trajanje

razdoblja tijekom kojeg ključni revizijski partner može biti izuzet od rotiranja osoblja ili od redovite neovisne vanjske provjere.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi s razdobljem aktivnog djelovanja

Z540.10. Kod procjenjivanja prijetnji nastalih uslijed duge povezanosti osobe s revizijskim angažmanom, društvo mora posebnu pozornost usmjeriti na dužnosti koje je obavljala i trajanje njene povezanosti s tim angažmanom prije nego je postala ključni partner na angažmanu.

540.10. P1. Mogu postojati situacije u kojima društvo, primjenjujući konceptualni okvir, dođe do zaključka kako nije primjereno da osoba koja obavlja dužnost ključnog revizijskog partnera nastavi djelovati u tom svojstvu iako je dužnost obavljala kraće od sedam godina.

Razdoblje mirovanja

Z540.11. Ako je osoba obavljala dužnost angažiranog partnera ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja mora trajati pet uzastopnih godina.

Z540.12. Ako je osoba imenovana za pregled kvalitete angažmana i radila je u tom svojstvu ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja mora trajati tri uzastopne godine.

Z540.13. Ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera obavljajući poslove koji nisu poslovi iz točaka Z540.11. i Z540.12. ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja mora trajati dvije uzastopne godine.

540.13. P1. Zahtjevi za rotaciju partnera u ovom odjeljku razlikuju se od razdoblja mirovanja i ne mijenjaju razdoblje mirovanja koje zahtijeva MSUK 2 kao uvjet prihvatljivosti prije nego što angažirani partner može preuzeti ulogu pregledavatelja kvalitete angažmana (Vidjeti točku 325.8. P4.).

Rad u kombinaciji s obavljanjem dužnosti ključnog revizijskog partnera

Z540.14. Ako je osoba kombinirano obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera i obavljala poslove angažiranog partnera ukupno četiri ili više godina, razdoblje mirovanja mora trajati pet uzastopnih godina.

Z540.15. Podložno točki Z540.16. (a), ako je osoba kombinirano obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera i obavljala poslove ključnog partnera u reviziji nadležnog za pregled kvalitete angažmana ukupno četiri ili više godina, razdoblje mirovanja mora trajati tri uzastopne godine.

Z540.16. Ako je osoba kombinirano obavljala dužnost angažiranog partnera i obavljala poslove pregledavatelja kvalitete angažmana ukupno četiri ili više godina za vrijeme trajanja razdoblja aktivnog djelovanja, razdoblje mirovanja mora trajati:

- (a) izuzeto od točke Z540.15., pet uzastopnih godina, ako je osoba obavljala dužnost angažiranog partnera tri ili više godina; ili
- (b) tri uzastopne godine za sve ostale kombinacije.

Z540.17. Ako je osoba obavljala bilo koju kombinaciju dužnosti ključnog revizijskog partnera u reviziji osim funkcija iz točaka od Z540.14. do Z540.16., razdoblje mirovanja mora trajati dvije uzastopne godine.

Raniji rad u drugom društvu

Z540.18. Kod utvrđivanja broja godina tijekom kojih je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera kako predviđa točka Z540.5., trajanje tog odnosa mora, ako je primjenjivo, uključivati i vrijeme koje je ta osoba prethodno provela radeći kao ključni partner na istom revizijskom angažmanu revizije za drugo društvo.

Kraće razdoblje mirovanja određeno zakonom ili regulativom

Z540.19. Ako je zakonodavno ili regulativno tijelo (ili organizacija koju je ovlastilo ili priznalo takvo zakonodavno ili regulativno tijelo) za angažiranog partnera odredila razdoblje mirovanja kraće od pet uzastopnih godina, duže od tog razdoblja ili tri godine može biti zamjena za razdoblje mirovanja od pet uzastopnih godina iz točaka Z540.11., Z540.14. i Z540.16. (a), pod uvjetom da primjenjivo razdoblje aktivnog djelovanja ne prelazi sedam godina.

Ograničenja aktivnosti u razdoblju mirovanja

Z540.20. U relevantnom razdoblju mirovanja, osoba ne smije:

- (a) biti član angažiranog tima ili obavljati pregled kvalitete za revizijski angažman;
- (b) obavljati konzultacije s angažiranim timom ili s klijentom o stručnim ili pitanjima koji se tiču specifičnosti gospodarske djelatnosti, transakcija ili događaja koji utječu na revizijski angažman (osim razgovora s angažiranim timom a koji su ograničeni na obavljene poslove ili zaključke donesene u posljednjoj godini razdoblja aktivnog djelovanja te osobe ako je to relevantno za tu reviziju);
- (c) biti odgovorna za vođenje ili koordinaciju profesionalnih usluga koje društvo ili umreženo društvo pruža tom klijentu revizije ili nadzirati odnos društva ili umreženog društva s tim klijentom; ili
- (d) obavljati bilo koju drugu dužnost ili obavljati poslove u vezi s klijentom revizije koji nisu prethodno navedeni, uključujući pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja a koje bi dovele do toga da ta osoba:
 - (i) ima značajne ili učestale interakcije s višim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje; ili
 - (ii) izravno utječe na ishod revizijskog angažmana.

540.20. P1. Cilj odredbi točke Z540.20. nije spriječiti da osoba preuzme vodeću ulogu u društvu ili umreženom društvu, kao što je obavljanje dužnosti višeg ili glavnog poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta).

ODJELJAK 600.

PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA KLIJENTU REVIZIJE

Uvod

- 600.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 600.2. Društva i umrežena društva mogla bi pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije, u skladu sa svojim sposobnostima i područjima stručnosti. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije moglo bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela i prijetnje neovisnosti.
- 600.3. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira radi utvrđivanja, procjenjivanja i postupanja s prijetnjama neovisnosti kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije. Pododjeljci u nastavku teksta sadrže posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni u slučaju kad društvo ili umreženo društvo pruža određene vrste usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije i navode vrste prijetnji koje bi mogle posljedično tome nastati.
- 600.4. Neki pododjeljci uključuju zahtjeve koji izričito zabranjuju društvu ili umreženom društvu pružanje određenih usluga klijentu revizije jer nastale prijetnje ne mogu biti uklonjene i zaštitne mjere se ne mogu primijeniti radi smanjenja prijetnji na prihvatljivu razinu.
- 600.5.. Nove poslovne prakse, evolucija financijskih tržišta i promjene u tehnologiji su neke okolnosti zbog kojih nije moguće izraditi potpuni popis usluga koje bi društva i umrežena društva mogla pružati klijentu revizije. Konceptualni okvir i opće odredbe u ovom odjeljku primjenjuju se kad društvo nudi klijentu pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja za koje ne postoje konkretni zahtjevi i materijali za primjenu.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

Odredbe o uslugama bez izražavanja uvjerenja u zakonima ili regulativi

- 600.6. P1. Točke od Z100.6 do 100.7. P1. navode zahtjeve i materijale za primjenu koji se odnose na usklađenost s Kodeksom. Ako u nekoj jurisdikciji postoje zakoni i regulativa koji se odnose na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja revizorskim klijentima a koji se razlikuju ili nadilaze one utvrđene u ovom odjeljku, društva koja pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja na koje se takve odredbe primjenjuju moraju biti svjesna tih razlika i pridržavati se strožih odredaba.

Rizik od preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja

- 600.7. P1. Kad društvo ili umreženo društvo pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, postoji rizik da će društvo ili umreženo društvo preuzeti odgovornost menadžmenta, osim ako je društvo ili umreženo društvo uvjerenjeno da su ispunjeni zahtjevi iz točke Z400.14.

Prihvaćanje angažmana za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja

- Z600.8.** Prije nego što društvo ili umreženo društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, društvo mora primijeniti konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i razrješavanje svake prijetnje neovisnosti koja bi se mogla

stvoriti pružanjem te usluge.

Utvrđivanje i procjenjivanje prijetnji

Svi klijenti revizije

600.9. P1. Opis kategorija prijetnji koje bi mogle nastati kad društvo ili umreženo društvo pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije naveden je u točki 120.6. P3.

600.9. P2. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje različitih prijetnji koje bi mogle nastati zbog pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije te za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:

- vrstu, opseg, namjeravanu uporabu i svrhu usluge;
- način na koji će usluga biti pružena što obuhvaća i osoblje koje će se uključiti i njegovu lokaciju;
- zakonsko i regulativno okruženje u kojem se usluga pruža;
- pitanje je li klijent subjekt od javnog interesa;
- razinu stručnosti klijentovog menadžmenta i zaposlenika s obzirom na vrstu pružene usluge;
- opseg do kojeg klijent određuje značajna pitanja prosudbe; (Vidjeti točke: Z400.13. do Z400.14.);
- pitanje hoće li ishod pružanja usluge utjecati na računovodstvene evidencije ili pitanja obuhvaćena u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje i, ako hoće:
 - u kojoj mjeri će ishod usluge imati značajan učinak na financijske izvještaje;
 - s kojim stupnjem subjektivnosti će biti utvrđeni primjereni iznosi ili način na koji će se postupati s pitanjima koja su obuhvaćena u financijskim izvještajima;
- vrstu i opseg utjecaja usluge, ako ga ima, na sustave koji daju informacije koje čine veći dio klijentovih;
 - računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje;
 - internih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- stupanj oslanjanja na ishod usluge koji će se primijeniti u sklopu revizije;
- naknadu koja se odnosi na pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja.

600.9. P3. Pododjeljci od 601. do 610. sadrže primjere dodatnih čimbenika koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji neovisnosti koje su stvorene pružanjem određenih usluga bez izražavanja uvjerenja i procjenjivanje razine takvih prijetnji.

Značajnost u odnosu na financijske izvještaje

600.10. P1. Značajnost je čimbenik koji je relevantan za procjenjivanje prijetnji stvorenih pružanjem usluga bez izražavanja uvjerenja revizijskom klijentu. Pododjeljci od 601. do 610. se

pozivaju na značajnost u odnosu na financijske izvještaje klijenta revizije. Koncept značajnosti u vezi s revizijama uređen je u MRevS-u 320. *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, a u vezi s uvidima MSU-om 2400 (izmijenjen), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. Utvrđivanje značajnosti nalaže primjenu profesionalne prosudbe i na to utječu i kvantitativni i kvalitativni čimbenici kao i percepcije potreba korisnika za financijskim informacijama.

600.10.P2. Ako se Kodeksom izričito zabranjuje pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, društvu ili umreženom društvu nije dopušteno pružati tu uslugu, bez obzira na značajnost ishoda ili rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja u odnosu na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Davanje savjeta i preporuka

600.11. P1. Davanje savjeta i preporuka moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere. Stvara li se pružanjem savjeta i preporuka prijetnja samoprovjere, to uključuje utvrđivanje iz točke Z600.14. Ako klijent revizije nije subjekt od javnog interesa i utvrdi li se prijetnja samoprovjere, društvo je dužno primijeniti konceptualni okvir za ocjenu i razrješavanje prijetnje. Ako je klijent revizije subjekt od javnog interesa, primjenjuju se točke Z600.16. i Z600.17.

Više usluga bez izražavanja uvjerenja koje se pružaju istom klijentu revizije

Z600.12. Kad društvo ili umreženo društvo pruža više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, društvo mora razmotriti stvara li, povrh prijetnji koje svaka usluga stvara pojedinačno, zajednički učinak takvih usluga prijetnje ili utječe li na prijetnje neovisnosti.

600.12. P1. Povrh točke 600.9. P2., čimbenici koji su relevantni, pri procjenjivanju od strane društva, za razinu prijetnji neovisnosti koja je stvorena u slučaju kad se klijentu revizije pruža više usluga bez izražavanja uvjerenja mogli bi uključivati pitanja o tome:

- povećava li kombinirani učinak pružanja više usluga razinu prijetnje koju stvara svaka usluga kad se procjenjuje pojedinačno;
- povećava li kombinirani učinak pružanja više usluga razinu bilo koje prijetnje koja proizlazi iz ukupnog odnosa s revizorskim klijentom.

Prijetnje temeljem samoprovjere

600.13. P1. Kad društvo ili umreženo društvo pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, mogao bi postojati rizik da društvo revidira vlastiti ili rad umreženog društva, što bi dovelo do prijetnje temeljem samoprovjere. Prijetnja temeljem samoprovjere je prijetnja da društvo ili umreženo društvo neće na primjeren način ocijeniti rezultate prethodno donesene prosudbe ili aktivnost koju je pojedinac u društvu ili umreženom društvu obavljao kao dio usluge bez izražavanja uvjerenja a na koju će se revizorski tim osloniti pri formiranju prosudbe u okviru revizije.

Z600.14. Prije pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora utvrditi može li pružanje te usluge stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere procjenjivanjem pitanja postoji li rizik da:

- (a) će rezultati usluge biti dio ili će utjecati na računovodstvenu evidenciju, interne kontrole nad financijskim izvještavanjem ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje; i

- (b) će tijekom revizije financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje, revizorski tim ocijeniti ili se osloniti na bilo koju prosudbu ili aktivnost koju je društvo ili umreženo društvo obavilo prilikom pružanja usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

600.15. P1. Kad je klijent revizije subjekt od javnog interesa, dionici imaju povećana očekivanja u pogledu neovisnosti društva. Ta povećana očekivanja relevantna su za razuman i informiran test treće strane koji se koristi za ocjenjivanje prijetnje temeljem samoprovjere stvorene pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa.

600.15. P2. Ako pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa stvara prijetnju temeljem samoprovjere, ta se prijetnja ne može ukloniti, a zaštitne mjere ne mogu se primijeniti kako bi se ta prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu.

Prijetnje temeljem samoprovjere

Z600.16. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati uslugu bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje te usluge moglo stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje. (Vidjeti točke: 600.13 P1 i Z600.14).

Davanje savjeta i preporuka

Z600.17. Izuzeto od točke Z600.16, društvo ili umreženo društvo može dati savjete i preporuke klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa u vezi s informacijama ili pitanjima koja nastaju tijekom revizije pod uvjetom da društvo:

- (a) ne preuzima odgovornost menadžmenta (Vidjeti točke: Z400.13 i Z400.14);
- (b) primjenjuje konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i rješavanje prijetnji, osim prijetnji temeljem samoprovjere, neovisnosti koje bi mogle nastati davanjem tog savjeta.

600.17. P1. Primjeri savjeta i preporuka koji bi se mogli pružiti u vezi s informacijama ili pitanjima koja nastaju tijekom revizije uključuju:

- savjetovanje u vezi sa standardima ili politikama računovodstvenog i financijskog izvještavanja te zahtjevima za objavljivanje u financijskim izvještajima;
- savjetovanje u vezi s primjerenošću financijskih i računovodstvenih kontrola i metoda koje se koriste pri utvrđivanju iznosa iskazanih u financijskim izvještajima i povezanim objavljivanjima;
- predlaganje usklađujućih knjiženja u dnevnik koja proizlaze iz nalaza revizije;
- raspravljanje o nalazima o internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem i procesima te preporučivanje poboljšanja;
- raspravljanje o načinu rješavanju problema usklađivanja računa;
- savjetovanje u odnosu na usklađenost s računovodstvenim politikama grupe.

Razrješavanje prijetnji

Svi klijenti revizije

600.18. P1. Točke od Z120.10. do 120.10. P2. uključuju zahtjev i materijale za primjenu koji su

relevantni za razrješavanje prijetnji neovisnosti, uključujući opis zaštitnih mjera.

600.18. P2. Prijetnje neovisnosti nastale pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja ili više usluga klijentu revizije razlikuju se ovisno o činjenicama i okolnostima revizijskog angažmana i vrsti usluge. Takve se prijetnje mogu riješiti primjenom zaštitnih mjera ili prilagodbom opsega predložene usluge.

600.18. P3. Primjeri mjera koje bi mogli biti zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za obavljanje usluge;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u pružanje usluge radi obavljanja pregleda obavljenog revizijskog rada ili usluge;
- pribavljanje prethodnog odobrenja ishoda usluge od primjerenog tijela (na primjer, poreznog tijela).

600.18. P4. Zaštitne mjere možda neće biti dostupne za smanjenje prijetnji stvorenih pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije na prihvatljivu razinu. U takvoj situaciji primjena konceptualnog okvira zahtijeva od društva ili umreženog društva:

- (a) prilagodbu opsega predložene usluge kako bi se uklonile okolnosti koje stvaraju prijetnje;
- (b) neprihvatanje ili prekid usluge koja stvara prijetnje a koje se ne mogu eliminirati ili smanjiti na prihvatljivu razinu; ili
- (c) prekidanje revizijskog angažmana.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje o uslugama bez izražavanja uvjerenja

600.19. P1. Točke 400.40.P1. i 400.40.P2. relevantne su za komunikaciju društva s onima koji su zaduženi za upravljanje u odnosu na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

600.20. P1 Točke od Z600.21. do Z600.23. zahtijevaju od društva komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa prije nego što društvo ili umreženo društvo pruži usluge bez izražavanja uvjerenja subjektima unutar korporativne strukture čiji je dio subjekt od javnog interesa koje bi mogle stvoriti prijetnje neovisnosti društva od subjekta od javnog interesa. Svrha je komunikacije omogućiti onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa djelotvoran nadzor nad neovisnošću društva koje obavlja reviziju financijskih izvještaja tog subjekta od javnog interesa.

600.20. P2. Kako bi se olakšala usklađenost s takvim zahtjevima, društvo bi moglo dogovoriti s onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa proces koji rješava pitanja kad i s kime društvo treba komunicirati. Takav proces mogao bi:

- Uspostaviti postupak za pružanje informacija o predloženoj usluzi bez izražavanja uvjerenja koja bi mogla biti na osnovi pojedinačnog angažmana, u skladu s općom politikom ili na bilo kojoj drugoj dogovorenoj osnovi.
- Utvrditi subjekte na koje bi se postupak primjenjivao, što bi moglo uključivati druge subjekte od javnog interesa unutar korporativne strukture.
- Utvrditi sve usluge koje se mogu pružiti subjektima utvrđenima u točki Z600.21 bez posebnog odobrenja onih koji su zaduženi za upravljanje ako se oni suglase s općom

politikom da te usluge nisu zabranjene ovim odjeljkom i da ne bi stvarale prijetnje neovisnosti društva ili bi, ako se takve prijetnje stvore, one bile na prihvatljivoj razini.

- Utvrditi način na koji će oni zaduženi za upravljanje višestrukim subjektima od javnog interesa unutar iste korporativne strukture odlučivati o dodjeljivanju ovlasti za odobravanje usluga.
- Uspostaviti postupak koji treba slijediti ako je pružanje informacija koje su potrebne onima koji su zaduženi za upravljanje radi ocjenjivanja može li predložena usluga stvoriti prijetnju neovisnosti društva i je li zabranjena ili ograničena profesionalnim standardima, zakonima ili regulativom ili može li rezultirati otkrivanjem osjetljivih ili povjerljivih informacija.
- Specificirati način na koji se mogu riješiti problemi koji nisu obuhvaćeni procesom.

Z600.21. Prije nego li društvo koje obavlja reviziju finansijskih izvještaja subjekta od javnog interesa ili umreženo društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja za:

- (A) subjekt od javnog interesa;
- (B) bilo koji subjekt koji izravno ili neizravno kontrolira taj subjekt od javnog interesa; ili
- (C) svaki subjekt koji izravno ili neizravno kontrolira taj subjekt od javnog interesa, društvo mora, osim ako je pitanje već riješeno pri utvrđivanju procesa dogovorenog s onima koji su zaduženi za upravljanje:
 - (a) obavijestiti one koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa o tome da je društvo utvrdilo da pružanje usluge:
 - (i) nije zabranjeno; i
 - (ii) neće predstavljati prijetnju neovisnosti društva koje je revizor subjekta od javnog interesa ili da je svaka utvrđena prijetnja na prihvatljivoj razini ili, ako to nije slučaj, da će biti uklonjena ili smanjena na prihvatljivu razinu; i
 - (b) pružiti onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa informacije kako bi im se omogućilo donošenje informirane procjene učinka pružanja usluge na neovisnost društva.

600.21. P1. Primjeri informacija koje bi se mogle pružiti onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa u vezi s određenom uslugom bez izražavanja uvjerenja uključuju:

- vrstu i opseg usluge koja će se pružiti;
- osnovu i iznos predložene naknade;
- ako je društvo utvrdilo sve prijetnje neovisnosti koje bi mogle nastati pružanjem predložene usluge, osnovu za ocjenu društva da su prijetnje na prihvatljivoj razini ili, ako nisu, mjere koje će društvo ili umreženo društvo poduzeti kako bi uklonilo ili smanjilo prijetnje neovisnosti na prihvatljivu razinu;
- pitanje stvara li kombinirani učinak pružanja više usluga prijetnje neovisnosti ili mijenja li razinu prethodno utvrđenih prijetnji.

Z600.22. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati uslugu bez izražavanja uvjerenja bilo kojem subjektu iz točke Z600.21., osim ako su se oni zaduženi za upravljanje subjektom od javnog

interesa suglasili ili u okviru procesa dogovorenog s onima koji su zaduženi za upravljanje ili u vezi s određenom uslugom s:

- (a) zaključkom društva da pružanje usluge neće stvoriti prijetnju neovisnosti društva kao revizora subjekta od javnog interesa ili da je svaka utvrđena prijetnja na prihvatljivoj razini ili, ako nije, da će biti uklonjena ili smanjena na prihvatljivu razinu; i
- (b) pružanjem te usluge.

Z600.23. Kao iznimka od točaka Z600.21. i Z600.22., ako primjenjivi profesionalni standardi, zakoni ili regulativa zabranjuju društvu pružanje informacija o predloženoj usluzi bez izražavanja uvjerenja onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa ili ako bi pružanje takvih informacija rezultiralo otkrivanjem osjetljivih ili povjerljivih informacija, društvo može pružiti predloženu uslugu pod uvjetom da:

- (a) društvo pruži takve informacije koliko je moguće bez kršenja svojih zakonskih ili profesionalnih obveza;
- (b) društvo obavješćuje one koji su zaduženi za upravljanje subjektom od javnog interesa da pružanje usluge neće stvoriti prijetnju neovisnosti društva od subjekta od javnog interesa ili da je svaka utvrđena prijetnja na prihvatljivoj razini ili, ako nije, da će biti eliminirana ili smanjena na prihvatljivu razinu; i
- (c) one koji su zaduženi za upravljanje nisu u nesuglasju sa zaključkom društva pod (b).

Z600.24. Društvo ili umreženo društvo, uzimajući u obzir sva pitanja koja su istaknuli oni zaduženi za upravljanje revizorskim klijentom koji je subjekt od javnog interesa ili subjekt iz točke Z600.21. a koji je primatelj predložene usluge, moraju odbiti obavljanje usluge bez izražavanja uvjerenja ili društvo mora prekinuti revizijski angažman ako:

- (a) društvu ili umreženom društvu nije dopušteno davati bilo kakve informacije onima koji su zaduženi za upravljanje revizorskim klijentom koji je subjekt od javnog interesa, osim ako se takva situacija ne riješi u procesu koji je unaprijed dogovoren s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- (b) se oni koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa ne slažu sa zaključkom društva da pružanje usluge neće stvoriti prijetnju neovisnosti društva od klijenta ili da je svaka utvrđena prijetnja na prihvatljivoj razini ili da će, ako nije, biti uklonjena ili smanjena na prihvatljivu razinu.

Klijent revizije koji naknadno postane subjekt od javnog interesa

Z600.25. Usluga bez izražavanja uvjerenja koju društvo ili umreženo društvo pruža ili koju je pružilo klijentu revizije kompromitira neovisnost tog društva ako klijent postane subjekt od javnog interesa, osim ako:

- (a) su prethodno pružene usluge bez izražavanja uvjerenja u skladu s odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente revizije koji nisu subjekti od javnog interesa;
- (b) se pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja, čije pružanje klijentima revizije koji su subjekti od javnog interesa ne dopušta ovaj odjeljak, okonča prije ili, ako to nije moguće, čim je praktično izvedivo nakon što klijent postane subjekt od javnog interesa; i

- (c) društvo i oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom koji postaje subjekt od javnog interesa suglasni su i poduzimaju daljnje mjere radi razrješavanja bilo kojih prijetnji neovisnosti koje nisu na prihvatljivoj razini.

600.25. P1. Primjeri mjera koje društvo može preporučiti klijentu revizije uključuju angažiranje drugog društva za:

- pregled ili ponovno obavljanje zahvaćenog revizijskog rada u mjeri u kojoj je to potrebno;
- procjenjivanje rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili ponovno obavljanje usluge bez izražavanja uvjerenja u mjeri u kojoj je to potrebno kako bi drugo društvo moglo preuzeti odgovornost za uslugu.

Razmatranja u vezi s određenim povezanim subjektima

Z600.26. Ovaj odjeljak uključuje zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružati određene usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije. Izuzeto od tih zahtjeva i zahtjeva iz točke Z400.13., društvo ili umreženo društvo može preuzeti odgovornosti menadžmenta ili pružiti određene usluge bez izražavanja uvjerenja, koje bi inače bile zabranjene, sljedećim subjektima povezanim s klijentom o čijim će financijskim izvještajima društvo izraziti mišljenje:

- (a) subjektu koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom;
- (b) subjektu koji ima izravan financijski interes u klijentu ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i ako je taj interes u klijentu značajan tom subjektu; ili
- (c) subjektu koji je s klijentom pod zajedničkom kontrolom, pod uvjetom da su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
 - (i) društvo ili umreženo društvo ne izražavaju mišljenje o financijskim izvještajima povezanog subjekta;
 - (ii) društvo ili umreženo društvo ne preuzimaju odgovornost menadžmenta, izravno ili neizravno, za subjekt o čijim financijskim izvještajima će izraziti mišljenje;
 - (iii) usluge ne stvaraju prijetnju temeljem samoprovjere; i
 - (iv) društvo razrješava druge prijetnje nastale uslijed pružanja takvih usluga a koje nisu na prihvatljivoj razini.

Dokumentacija

600.27. P1. Dokumentacija zaključaka društva o sukladnosti s ovim odjeljkom u skladu s točkama Z400.60. i 400.60. P1 mogla bi uključivati:

- ključne elemente razumijevanja društva o vrsti usluge bez izražavanja uvjerenja koja se pruža te o tome može li i kako usluga utjecati na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje;
- vrstu svake prijetnje neovisnosti koja nastaje pružanjem usluge klijentu revizije, uključujući hoće li rezultati usluge podlijegati revizijskim postupcima;
- opseg uključenosti menadžmenta u pružanje i nadzor nad predloženom uslugom bez izražavanja uvjerenja;

- sve zaštitne mjere koje se primjenjuju ili druge mjere poduzete za rješavanje prijetnje neovisnosti;
- obrazloženje društva za zaključak da usluga nije zabranjena i da je svaka utvrđena prijetnja neovisnosti na prihvatljivoj razini;
- koraci koji su poduzeti za usklađivanje s točkama od Z600.21 do Z600.23 u odnosu na pružanje predložene usluge bez izražavanja uvjerenja subjektima iz točke Z600.21.

PODODJELJAK 601. - RAČUNOVODSTVENE I KNJIGOVODSTVENE USLUGE

Uvod

601.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka, zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. P1 su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

601.2. P1. Menadžment odgovara za sastavljanje i fer prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Njihove odgovornosti uključuju:

- određivanje računovodstvenih politika i računovodstveno postupanje u skladu s tim politikama;
- izradu ili mijenjanje izvornih dokumenata ili podataka kojima se dokazuje nastanak transakcije, u elektroničkom i drugim oblicima. Primjeri uključuju:
 - izlazne narudžbenice;
 - evidencije o radnom vremenu;
 - ulazne narudžbenice;
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku;
- određivanje ili odobravanje konta za klasifikaciju transakcija.

Opis usluge

601.3. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge obuhvaćaju širok raspon usluga, uključujući:

- pripremu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja,
- knjiženje transakcija,
- pružanje usluga obračuna plaća,
- rješavanje problema usklađivanja računa,
- pretvaranje postojećih financijskih izvještaja iz jednog okvira financijskog izvještavanja u drugi.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga

Svi klijenti revizije

601.4. P1. Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu revizije stvara prijetnju

samo-provjere kad postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

Z601.5. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući pripremu financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje ili financijske informacije koje su temelj takvih financijskih izvještaja, osim ako:

- (a) su usluge rutinske ili mehaničke prirode; i
- (b) društvo razrješava sve prijetnje koje nisu na prihvatljivoj razini.

601.5. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge koje su rutinske ili mehaničke:

- (a) uključuju informacije, podatke ili materijale u vezi s kojima je klijent donio bilo kakve prosudbe ili odluke koje bi mogle biti potrebne; i
- (b) zahtijevaju malo ili nimalo profesionalne prosudbe.

601.5. P2. Primjeri usluga koje bi se mogle smatrati rutinskim ili mehaničkim uključuju:

- priprema obračuna plaća ili izvješća o plaćama na temelju podataka dobivenih od klijenta koje će odobriti i platiti klijent;
- knjiženje ponavljajućih transakcija za koje se iznosi lako određuju iz izvornih dokumenata ili podataka, kao što je račun za komunalne usluge ako je klijent utvrdio ili odobrio primjereno kontiranje;
- obračun amortizacije za dugotrajnu imovinu kad klijent odredi računovodstvenu politiku i procjene korisnog vijeka trajanja i ostatka vrijednosti;
- knjiženje transakcija koje je klijent kontirao u glavnu knjigu;
- knjiženje stavki koje je odobrio klijent u probnu bilancu;
- priprema financijskih izvještaja na temelju informacija u probnoj bilanci koju je odobrio klijent i priprema povezanih bilješki na temelju zapisa koje je odobrio klijent.

Društvo ili umreženo društvo mogu pružati takve usluge klijentima revizije koji nisu subjekti od javnog interesa pod uvjetom da društvo ili umreženo društvo ispunjavaju zahtjeve iz točke Z400.14. kako bi se osiguralo da društvo ne preuzme odgovornost menadžmenta u vezi s uslugom i sa zahtjevom iz točke Z601.5 (b).

601.5. P3. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje prijetnje samo-provjere nastale pri pružanju računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga rutinske ili mehaničke prirode klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalaca koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u pružanje usluge radi pregleda obavljenog revizijskog rada ili usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z601.6. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa.

Z601.7. Iznimno od točke Z601.6., društvo ili umreženo društvo mogu pripremiti zakonske financijske izvještaje za subjekta povezanog s klijentom revizije od javnog interesa uključenog u podtočke (c) ili (d) definicije povezanog subjekta pod uvjetom da:

- (a) je izdano revizorsko izvješće o grupnim financijskim izvještajima subjekta od javnog interesa;
- (b) društvo ili umreženo društvo ne preuzima odgovornost menadžmenta i primjenjuje konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i razrješavanje prijetnji neovisnosti;
- (c) društvo ili umreženo društvo ne priprema računovodstvene evidencije na kojima se temelje zakonski financijski izvještaji povezanog subjekta, a ti se financijski izvještaji temelje na informacijama koje je odobrio klijent;
- (d) zakonski financijski izvještaji povezanog subjekta neće biti osnova za buduće financijske izvještaje grupe tog subjekta od javnog interesa.

PODODJELJAK 602. - ADMINISTRATIVNE USLUGE

Uvod

602.1. Povrh posebnih materijala za primjenu iz ovog odjeljka, zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.27. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja administrativnih usluga.

Materijali za primjenu

Opis usluge

602.2. P1. Administrativne usluge uključuju pomaganje klijentima pri obavljanju njihovih rutinskih ili mehaničkih zadataka u sklopu redovitog poslovanja.

602.2. P2. Primjeri administrativnih usluga uključuju:

- usluge obrade teksta ili formatiranja dokumenta;
- pripremanje administrativnih ili propisanih obrazaca koje odobrava klijent;
- podnošenje takvih obrazaca u skladu s uputama klijenta;
- praćenje zakonskih rokova za njihovo podnošenje i obavještanje klijenta revizije o tim rokovima.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja administrativnih usluga

Svi klijenti revizije

602.3. P1. Pružanje administrativnih usluga klijentu revizije obično ne stvara prijetnju ako su takve usluge administrativne prirode i zahtijevaju malo ili nimalo profesionalne prosudbe.

PODODJELJAK 603. - USLUGE PROCJENE VRIJEDNOSTI

Uvod

603.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.27. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga procjene vrijednosti klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

603.2. P1. Procjena vrijednosti obuhvaća stvaranje pretpostavki o budućim događajima, primjenu primjerene metodologije i tehnika, te kombinaciju toga dvoga u cilju izračunavanja određene vrijednosti ili raspona vrijednosti za stavku imovine, obveza ili za cijeli ili dio subjekta.

603.2. P2. Ako je od društva ili umreženog društva zatraženo obavljanje procjene vrijednosti kako bi klijentu revizije pomogli kod ispunjenja obveza u vezi s prijavljivanjem ili planiranjem poreza i rezultati te procjene vrijednosti nemaju utjecaj na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje osim putem računovodstvenih knjiženja koja se odnose na porez, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 604.17. P1. do 604.19 P1. koji se odnose na takve usluge.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga procjene vrijednosti

Svi klijenti revizije

603.3. P1. Pružanje usluge procjene vrijednosti klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju samo-provjere ako postoji rizik da će rezultati usluge utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takva usluga također može stvoriti prijetnju zagovaranja.

603.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samo-provjere ili zagovaranja koje su stvorene zbog pružanja usluga procjene vrijednosti klijentima revizije i procjenjivanje razine takvih prijetnji, uključuju:

- uporabu i svrhu izvještaja o procjeni vrijednosti;
- hoće li izvještaj o procjeni vrijednosti biti javno objavljen;
- opseg do kojeg je metodologija procjenjivanja podržana zakonom ili regulativom, drugim presedanima ili uspostavljenom praksom;
- u kojoj mjeri je klijent uključen u utvrđivanje i odobravanje metodologije procjene vrijednosti i drugih bitnih pitanja o kojima se prosuđuje;
- stupanj subjektivnosti koji je inherentan stavci za procjene vrijednosti koje uključuju standardne ili ustaljene metodologije;
- hoće li procjena vrijednosti značajno utjecati na financijske izvještaje;
- u kojoj mjeri se informacije u vezi procjene vrijednosti objavljuju u okviru financijskih izvještaja;
- volatilitnost uključenih iznosa kao rezultat ovisnosti o budućim događajima

Kad se utvrdi prijetnja samo-provjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa primjenjuje se točka Z603.5.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

603.3. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod prijetnji samo-provjere ili zagovaranja koje su stvorene pružanjem usluga procjenjivanja klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa, uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi se utjecati na prijetnje temeljem samo-provjere ili zagovaranja;
- uključivanjem primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja pregleda posla revizije ili pružene usluge moglo bi se utjecati na prijetnju temeljem samo-provjere.

Z603.4. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati uslugu procjene vrijednosti klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa ako:

- (a) ta procjena uključuje visok stupanj subjektivnosti; i
- (b) ako će ta procjena značajno utjecati na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

603.4. P1. Neke procjene vrijednosti ne uključuju visok stupanj subjektivnosti. Ovo će vjerojatno biti slučaj ako su temeljne pretpostavke ustanovljene zakonima ili regulativom, ili kad se tehnike i metodologije koje će biti korištene zasnivaju na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili regulativom. U takvim okolnostima nije vjerojatno da će postojati značajne razlike između rezultata procjene vrijednosti koju obave dvije ili više strana.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samo-provjere

Z603.5. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge procjene vrijednosti klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takve usluge, pojedinačno ili skupno, moglo stvoriti prijetnju samo-provjere. (Vidjeti točke: Z600.14. i Z600.16).

Prijetnje temeljem zagovaranja

603.5. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za razrješavanje prijetnje temeljem zagovaranja nastale pružanjem usluge procjenjivanja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge.

PODODJELJAK 604. - POREZNE USLUGE

Uvod

604.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.27. relevantni su za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja poreznih usluga klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

604.2. P1. Porezne usluge obuhvaćaju širok spektar usluga. Ovaj pododjeljak uređuje posebno sljedeće usluge:

- pripremanje poreznih prijava;
- obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja;
- usluge poreznog savjetovanja;
- planiranje poreza;
- porezne usluge koje uključuju procjene vrijednosti;
- pomoć u rješavanju poreznih sporova.

604.2. P2. Moguće je razmotriti porezne usluge pod širokim nazivima, kao što su porezno planiranje ili usklađenost. Međutim, takve su usluge često međusobno povezane u praksi i mogle bi se kombinirati s drugim vrstama usluga bez izražavanja uvjerenja koje pruža društvo, kao što su usluge korporativnog financiranja. Stoga je nepraktično generički kategorizirati prijetnje koje uzrokuju određene porezne usluge.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja poreznih usluga

604.3. P1. Pružanje poreznih usluga klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere kad postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takve usluge također mogu stvoriti prijetnju zagovaranja.

604.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja poreznih usluga klijentu revizije i procjenjivanje razine takvih prijetnji, uključuju:

- specifična obilježja angažmana;
- razinu stručnosti zaposlenika klijenta na području oporezivanja;
- sustav po kojem porezna tijela procjenjuju i administriraju porez i ulogu društva ili umreženog društva u tom postupku;
- složenost relevantnog poreznog režima i razinu prosudbe koja je potrebna za primjenu režima.

Svi klijenti revizije

Z604.4. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati poreznu uslugu niti preporučivati transakciju klijentu revizije ako se usluga ili transakcija odnose na marketing, planiranje ili poticanje u korist poreznog tretmana koji je prvotno izravno ili neizravno preporučilo društvo ili umreženo društvo, a značajna svrha poreznog tretmana ili transakcije je izbjegavanje plaćanja poreza, osim ako je društvo uvjereni da predloženo postupanje ima osnovu u primjenjivom poreznom zakonu ili regulativi koja će vjerojatno prevladati.

604.4. P1. Osim ako porezni tretman ima osnovu u primjenjivom poreznom zakonu ili regulativi za

koju je društvo uvjerenjeno da će vjerojatno prevladati, pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja opisane u točki Z604.4. stvara prijetnje temeljem osobnog interesa, samoprovjere i zagovaranja koje se ne mogu ukloniti, a zaštitne mjere ne mogu biti primijenjene kako bi se takve prijetnje smanjile na prihvatljivu razinu.

A. Pripremanje poreznih prijava

Opis usluge

604.5. P1. Usluge pripremanja poreznih prijava uključuju:

- pomaganje klijentima pri ispunjavanju njihovih obveza prijavljivanja poreza kroz izradu nacрта i kompiliranje informacija, uključujući one o iznosu poreza koji treba platiti (uobičajeno se koriste standardni obrasci), koje treba podnijeti nadležnim poreznim tijelima;
- davanje savjeta o poreznom postupanju s prošlim transakcijama;
- odgovaranje na zahtjeve poreznih tijela za dodatnim informacijama i analizama u ime klijenta (na primjer, davanje objašnjenja i stručno podupiranje korištenog pristupa).

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga pripreme poreznih prijava

Svi klijenti revizije

604.6. P1. Pružanje usluga priprema poreznih prijava obično ne stvara prijetnju zbog toga što:

- (a) se usluge pripremanja poreznih prijava zasnivaju na povijesnim informacijama i poglavito uključuju raščlambu i prezentiranje takvih povijesnih informacija u skladu s važećim poreznim zakonima, uključujući pravne presedane i uspostavljenju praksu;
- (b) porezne prijave podliježu postupku provjere ili odobravanja koji porezna tijela smatraju primjerenim.

B. Obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja

Opis usluge

604.7. P1. Usluge obračuna poreza uključuju pripremu izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza ili imovine u svrhu pripreme računovodstvenih knjiženja kojima se podupire porezna imovina ili obveze u financijskim izvještajima klijenta revizije.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga obračuna poreza

Svi klijenti revizije

604.8. P1. Pripremanje poreznih obračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za klijenta revizije u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja koje podržavaju takva stanja računa stvara prijetnju temeljem samoprovjere.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

604.9. P1. Povrh čimbenika iz točke 604.3. P2., čimbenik koji je relevantan za procjenjivanje razine prijetnje temeljem samo provjere nastale kod obavljanja takvih obračuna za klijenta revizije

je i to bi li obračun mogao imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

604.9. P2. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere u postupanju s prijetnjom temeljem samoprovjere kad klijent revizije nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi pregleda revizijskog posla ili pružene usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z604.10. Društvo ili umreženo društvo ne smije pripremati obračune tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa. (Vidjeti točku: Z600.14.).

C. Usluge poreznog savjetovanja i planiranja poreza

Opis usluge

604.11. P1. Porezno savjetovanje i planiranje poreza planiranje poreza obuhvaćaju širok spektar usluga kao što su davanje savjeta klijentu revizije kako strukturirati svoje poslovanje na porezno učinkovit način ili kako primijeniti porezni zakon ili regulativu.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga poreznog savjetovanja i poreznog planiranja

Svi klijenti revizije

604.12. P1. Pružanje usluga poreznog savjetovanja i poreznog planiranja klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju samoprovjere ako postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takve usluge također mogu stvoriti prijetnju zagovaranja.

604.12. P2. Pružanje usluge poreznog savjetovanja i poreznog planiranja neće stvoriti prijetnju samoprovjere ako takve usluge:

- (a) podržava porezno tijelo ili drugi pravni presedan;
- (b) imaju uporište u ustaljenoj praksi (kao praksa koja se obično koristi i koju relevantno porezno tijelo nije osporilo); ili
- (c) imaju osnovu u poreznom zakonu za koju je društvo uvjeren da će vjerojatno prevladati.

604.12. P3. Povrh čimbenika iz točke 604.3. P2., u čimbenike koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja stvorenih uslijed pružanja usluga poreznog savjetovanja i poreznog planiranja klijentu revizije i za procjenjivanje razine takvih prijetnji, spadaju:

- stupanj subjektivnosti kod utvrđivanja primjerenog tretmana za porezni savjet u financijskim izvještajima;

- je li porezni model potkrijepljen odlukom poreznog tijela ili na drugi način odobren od poreznog tijela prije izrade financijskih izvještaja;
- mjera do koje bi ishod poreznog savjeta mogao imati značajan učinak na financijske izvještaje.

Ako je utvrđena prijetnja samoprovjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa primjenjuje se točka Z604.15.

Ako učinkovitost poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju

Z604.13. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge poreznog savjetovanja i planiranja poreza klijentu revizije:

- (a) ako učinkovitost tog poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima, i
- (b) revizijski tim sumnja u primjerenost tog računovodstvenog tretmana ili prezentiranja u smislu sukladnosti s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

604.14. P1. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje prijetnji samoprovjere ili zagovaranja nastalih pružanjem usluga poreznog savjetovanja i poreznog planiranja klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge moglo bi riješiti prijetnje temeljem samo provjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u pružanje usluge, radi pregleda obavljenog revizijskog rada ili usluge, moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samo provjere;
- pribavljanje prethodne suglasnosti od poreznih tijela moglo bi razriješiti prijetnje temeljem samo provjere ili zagovaranja.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samo provjere

Z604.15. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge poreznog savjetovanja i poreznog planiranja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takvih usluga moglo stvoriti prijetnju temeljem samo provjere. (Vidjeti točke: Z600.14., Z600.16., 604.12. P2.).

Prijetnje temeljem zagovaranja

604.15. P1. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje prijetnje temeljem zagovaranja nastale pružanjem usluga poreznog savjetovanja i poreznog planiranja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge;
- pribavljanje prethodne suglasnosti od poreznih vlasti.

D. Porezne usluge koje uključuju procjenjivanja vrijednosti

Opis usluge

604.16. P1. Pružanje poreznih usluga koje uključuju procjenu vrijednosti može nastati u nizu okolnosti, uključujući:

- transakcije spajanja i stjecanja,
- restrukturiranja grupa i korporativne reorganizacije,
- studije transfernih cijena,
- kompenzacijske aranžmane temeljene na dionicama.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja poreznih usluga koje uključuju procjenu vrijednosti

Svi klijenti revizije

604.17. P1. Pružanje usluge procjene vrijednosti u porezne svrhe klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samo provjere kad postoji rizik da će rezultati usluge utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takva usluga također može stvoriti prijetnju temeljem zagovaranja.

604.17. P2. Kad društvo ili umreženo društvo obavlja procjenu vrijednosti u porezne svrhe kako bi pomoglo klijentu revizije u ispunjavanju obveza poreznog izvještavanja ili u svrhu poreznog planiranja, rezultat procjene vrijednosti mogao bi:

- (a) biti bez utjecaja na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje osim kroz računovodstvene stavke povezane s porezom. U takvim situacijama primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu navedeni u ovom pododjeljku.
- (b) utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje na načine koji nisu ograničeni na računovodstvene stavke povezane s porezom, primjerice, ako procjena vrijednosti dovodi do revalorizacije imovine. U takvim se situacijama primjenjuju zahtjevi i materijali za primjenu navedeni u pododjeljku 603. koji se odnose na usluge procjene vrijednosti.

604.17. P3. Obavljanjem procjene vrijednosti u porezne svrhe za klijenta revizije neće se stvoriti prijetnja temeljem samo provjere ako:

- (a) su temeljne pretpostavke utvrđene ili zakonom ili regulativom ili su široko prihvaćene; ili
- (b) tehnike i metodologije koje će se koristiti temelje se na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili regulativom, a procjena vrijednosti podliježe vanjskoj provjeri od strane poreznog tijela ili sličnog regulativnog tijela.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

604.18. P1. Društvo ili umreženo društvo može obaviti procjenu vrijednosti u porezne svrhe za klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa ako rezultat procjene vrijednosti utječe samo na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje putem računovodstvenih knjiženja povezanih s porezom. Ovo u pravilu ne bi stvorilo prijetnje ako je učinak na financijske izvještaje beznačajan ili ako procjena vrijednosti koja je uključena u poreznu prijavu ili u

drugu vrstu podneska, podliježe vanjskoj provjeri od strane poreznog ili sličnog regulativnog tijela.

604.18. P2. Ako procjena vrijednosti obavljena u porezne svrhe ne podliježe vanjskoj provjeri i učinak na financijske izvještaje je značajan, povrh odredbi točke 604.3. P2. i sljedeći čimbenici su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samo provjere ili zagovaranja koje su nastale kao rezultat pružanja tih usluga klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa i za procjenjivanje razine takvih prijetnji:

- mjera do koje metodologija procjene vrijednosti ima uporište u poreznim zakonima ili regulativi, pravnim presedanima ili ustanovljenoj praksi;
- stupanj subjektivnosti koji je inherentan procjeni vrijednosti;
- pouzdanost i opseg korištenih podataka.

604.18. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod postupanja s takvim prijetnjama za klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samo provjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja pregleda obavljenog revizijskog posla ili obavljene usluge moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samo provjere;
- pribavljanje prethodne suglasnosti od poreznog tijela moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samoprovjere

Z604.19. Društvo ili umreženo društvo ne smije obavljati procjenu vrijednosti za porezne svrhe za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje te usluge moglo uzrokovati prijetnju temeljem samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14., Z600.16., 604.17. P3.).

Prijetnje temeljem zagovaranja

604.19. P1. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za razrješavanje prijetnje temeljem zagovaranja nastale pružanjem usluge procjene vrijednosti u porezne svrhe za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa uključuju:

1. korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge,
2. pribavljanje prethodne suglasnosti od poreznih vlasti.

D. Pomoć u rješavanju poreznih sporova

Opis usluge

604.20. P1. Usluga bez izražavanja uvjerenja radi pružanja pomoći klijentu revizije u rješavanju poreznih sporova mogla bi proizaći iz razmatranja poreznih obračuna i tretmana od strane poreznih vlasti. Takva usluga mogla bi uključivati, primjerice, pružanje pomoći u slučaju

kad su porezne vlasti obavijestile klijenta revizije da su argumenti o određenom pitanju odbijeni i u kojem ili porezno tijelo ili klijent upućuju predmet na odlučivanje u službenom postupku pred administrativnim tijelom ili redovnim sudom.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja pomoći u rješavanju poreznih sporova

Svi klijenti revizije

604.21. Pružanje pomoći u rješavanju poreznog spora klijentu revizije može stvoriti prijetnju temeljem samo provjere kad postoji rizik da će rezultati usluge utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takva usluga također može stvoriti prijetnju temeljem zagovaranja.

604.22. P1. Povrh onih koji su utvrđeni u točki 604.3. P2., čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samo provjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja pomoći klijentu revizije u rješavanju poreznih sporova i za ocjenjivanje razine takvih prijetnji su:

- uloga koju ima menadžment u rješavanju spora;
- mjera do koje će ishod spora imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje;
- je li društvo ili umreženo društvo pružilo savjet koji je predmet poreznog spora;
- mjera do koje predmet ima uporište u poreznim zakonima ili regulativi, pravnim presedanima ili ustaljenoj praksi;
- pitanje je li postupak javan.

Kad je utvrđena prijetnja temeljem samo provjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, primjenjuje se točka Z604.24.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

604.23. P1. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere kod rješavanja prijetnji temeljem samo provjere ili zagovaranja prijetnje nastalih pomaganjem klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa u rješavanju poreznih sporova uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog pregledatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja pregleda obavljenog revizijskog posla ili obavljene usluge moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samoprovjere.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samoprovjere

Z604.24. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati pomoć u rješavanju poreznih sporova klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje te pomoći moglo stvoriti prijetnju samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14 i Z600.16).

Prijetnje temeljem zagovaranja

604.24. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje temeljem zagovaranja

za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge.

Rješavanje poreznih pitanja uključujući zastupanje u ulozi odvjetnika pred administrativnim tijelom ili redovnim sudom

Z604.25. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati porezne usluge koje uključuju pomoć klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa u rješavanju poreznih sporova ako:

- (a) te usluge uključuju zastupanje klijenta revizije u svojstvu odvjetnika u postupku rješavanja poreznog predmeta pred administrativnim tijelom ili redovnim sudom; i
- (b) uključeni iznosi su značajni za financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z604.26. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati porezne usluge koje uključuju pomaganje u rješavanju poreznih sporova klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako usluge uključuju djelovanje u ulozi odvjetnika klijenta revizije pred administrativnim tijelom ili sudom.

604.27. P1. Odredbe točaka Z604.25. i Z604.26. ne sprječavaju društvo ili umreženo društvo da djeluje u ulozi stalnog savjetnika u odnosu na predmet koji se rješava pred administrativnim tijelom ili redovnim sudom, primjerice obavljajući poslove poput:

- odgovaranja na konkretne zahtjeve za informacijama;
- davanja iskaza o činjeničnom stanju ili svjedočenja o obavljenim poslovima;
- pružanja pomoći klijentu kod analiziranja poreznih pitanja u vezi s danim predmetom.

604.27. P2. Što znači 'administrativno tijelo ili redovni sud' ovisi o postupku rješavanja poreznih predmeta u određenoj jurisdikciji.

PODODJELJAK 605. – USLUGE UNUTARNJE REVIZIJE

Uvod

605.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. P1 su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga unutarnje revizije klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

605.2. P1. Usluge unutarnje revizije obuhvaćaju širok raspon aktivnosti i mogle bi uključivati pružanje pomoći klijentu revizije kod obavljanja jednog ili više aspekata aktivnosti unutarnje revizije. Aktivnosti unutarnje revizije mogle bi uključivati:

- monitoring unutarnjih kontrola – provjera kontrola, monitoring njihovog funkcioniranja i davanje preporuka o tome kako ih unaprijediti;

- ispitivanje financijskih i operativnih informacija kroz:
 - pregled sredstava koja su korištena da bi se identificirale, izmjerile i klasificirale financijske i operativne informacije, te izradili izvještaji o njima;
 - posebnu provjeru određenih stavki, uključujući detaljno testiranje transakcija, stanja i postupaka;
- pregled ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovnih aktivnosti subjekta, uključujući njegove nefinancijske aktivnosti;
- provjeru pridržavanja:
 - zakona, regulativa i drugih vanjskih zahtjeva;
 - politika menadžmenta, uputa i drugih unutarnjih zahtjeva.

605.2. P2. Opseg i ciljevi aktivnosti unutarnje revizije značajno se razlikuju od subjekta do subjekta i ovise o njegovoj veličini i strukturi, te o zahtjevima onih koji su zaduženi za upravljanje kao i o potrebama i očekivanjima menadžmenta. Budući da bi mogli uključivati pitanja koja su operativne prirode, oni se ne odnose nužno na pitanja koja će se razmatrati u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluga unutarnje revizije

Z605. 3. Točka Z400.13. zabranjuje društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornosti menadžmenta. Ako pruža usluge unutarnje revizije klijentu revizije, društvo mora biti uvjereno da:

- (a) klijent imenuje primjerenu i kompetentnu osobu koja je podređena onima koji su zaduženi za upravljanje:
 - (i) da sve vrijeme odgovara za aktivnosti unutarnje revizije; i
 - (ii) prihvati odgovornost za oblikovanje, implementaciju, monitoring i održavanje unutarnje kontrole;
- (b) klijent pregledava, procjenjuje i odobrava opseg, rizike i učestalost usluga unutarnje revizije;
- (c) klijent ocjenjuje adekvatnost usluga unutarnje revizije i nalaza tih usluga;
- (d) klijent ocjenjuje i odlučuje o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti, te upravlja procesom njihove implementacije; i
- (e) klijent izvještava one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim nalazima i preporukama proizašlim iz pružanja usluga unutarnje revizije.

605.3. P1. Obavljanje dijela aktivnosti unutarnje revizije klijenta povećava mogućnost da će pojedinci iz društva ili umreženog društva preuzeti odgovornost menadžmenta.

605.4. P2. Primjeri usluga unutarnje revizije kojima se preuzimaju odgovornosti menadžmenta uključuju:

- uspostavljanje politika unutarnje revizije ili strateško usmjeravanje aktivnosti unutarnje revizije;

- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za radnje zaposlenika službe unutarnje revizije subjekta;
- donošenje odluka o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti;
- podnošenje izvještaja onima koji su zaduženi za upravljanje o rezultatima unutarnje revizije u ime menadžmenta;
- obavljanje postupaka koji čine sastavni dio postupka unutarnje kontrole, kao što su pregledavanje i odobravanje promjena u ovlastima za pristup podacima pojedinih zaposlenika;
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementiranje, monitoring i održavanje unutarnje kontrole;
- obavljanje poslova unutarnje revizije koji su eksternalizirani a koji obuhvaćaju cijelu ili značajni dio funkcije unutarnje revizije, pri čemu društvo ili umreženo društvo odgovara za utvrđivanje opsega poslova unutarnje revizije a moglo bi biti odgovorno i za jedno ili više od prethodno navedenih pitanja.

Potencijalne prijetnje koje nastaju zbog pružanja usluga unutarnje kontrole

Svi klijenti revizije

- 605.4. P1. Pružanje usluga unutarnje kontrole klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere kad postoji rizik da će rezultati usluge utjecati na reviziju financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje.
- 605.4. P2. Ako društvo kod obavljanja revizijskog angažmana koristi rad unutarnje revizije, MRevS-ovi zahtijevaju obavljanje postupaka kojima će se procijeniti adekvatnost tog rada. Slično tome, ako društvo ili umreženo društvo prihvati angažman pružanja usluga unutarnje revizije klijentu revizije, rezultati tih usluga mogli bi se koristiti u obavljanju vanjske revizije. Ovo bi moglo stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere jer postoji mogućnost da će revizijski tim koristiti rezultate unutarnje revizije za potrebe revizijskog angažmana bez:
- (a) primjerenog ocjenjivanja tih rezultata; ili
 - (b) primjene iste mjere profesionalnog skepticizma koju bi primjenjivali da su poslove unutarnje revizije obavljale osobe koje nisu djelatnici društva.
- 605.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnje temeljem samoprovjere stvorene pružanjem usluga unutarnje revizije klijentu revizije i za procjenjivanje razine takve prijetnje su:
- značajnost odnosnih iznosa u financijskim izvještajima;
 - rizik pogrešnih prikazivanja povezanih s iznosima iz financijskih izvještaja;
 - stupanj u kojem će se revizijski tim pouzdati u uslugu unutarnje revizije.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 605.5. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje temeljem samo provjere stvorene pružanjem usluga unutarnje revizije klijentu revizije koji nije subjekt od

javnog interesa je korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za obavljanje usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z605.6. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge unutarnje revizije klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takvih usluga moglo stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14 i Z600.16).

605.6. P1. Primjeri usluga koje su zabranjene u skladu s točkom Z605.6 uključuju usluge unutarnje revizije koje se odnose na:

- značajan dio unutarnjih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- sustav financijskog računovodstva koji daje informacije za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje; ili
- iznose ili objavljivanja koji se odnose na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

PODODJELJAK 606. – USLUGE U VEZI S INFORMATIČKIM SUSTAVIMA

Uvod

606.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27 relevantni su za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga vezanih za sustave informacijske tehnologije (IT) klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

606.2. P1. Usluge u vezi s IT sustavima uključuju oblikovanje ili implementaciju hardverskih ili softverskih sustava. Ti IT sustavi mogli bi:

- (a) objedinjavati izvorne podatke;
- (b) činiti dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili
- (c) generirati informacije koji utječu na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje, uključujući povezana objavljivanja.

IT sustavi, međutim, mogli bi uključivati i pitanja koja se ne odnose na računovodstvene evidencije ili unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem ili financijske izvještaje klijenta revizije.

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluga povezanih s IT sustavima

Z606.3. Točka Z400.13 zabranjuje društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornosti menadžmenta. Ako pruža usluge u vezi s IT sustavima klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora biti uvjeren da:

- (a) klijent preuzima odgovornost za uspostavu i monitoring sustava unutarnjih kontrola;

- (b) klijent dodjeljuje odgovornost za donošenje svih odluka posloводства u vezi s oblikovanjem i implementacijom hardverskog ili softverskog sustava kompetentnoj osobi zaposlenoj kod klijenta, po mogućnosti iz redova višeg menadžmenta;
- (c) klijent donosi sve odluke posloводства u vezi s postupkom oblikovanja i implementacije sustava;
- (d) klijent ocjenjuje je su li rezultati oblikovanja i implementacije sustava adekvatni; i
- (e) klijent odgovara za rad sustava (hardvera ili softvera) i za podatke kojima se sustav koristi ili koje generira.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga vezanih uz IT sustav

Svi klijenti revizije

- 606.4. P1. Pružanje usluga povezanih s IT sustavom klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ako postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na reviziju financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje.
- 606.4. P2. Pružanje sljedećih usluga povezanih s IT sustavom klijentu revizije obično ne stvara prijetnju sve dok pojedinci u društvu ili umreženom društvu ne preuzmu odgovornost menadžmenta za:
- (a) oblikovanje ili implementacija IT sustava koji nisu povezani s unutarnjom kontrolom nad financijskim izvještavanjem;
 - (b) oblikovanje ili implementacija IT sustava koji ne generiraju informacije koje čine dio računovodstvene evidencije ili financijskih izvještaja; i
 - (c) implementiranje računovodstvenog softvera „s police“ (eng. „off-the-shelf“) ili softvera za izvještavanje o financijskim informacijama koji nije razvilo društvo ili umreženo društvo, ako prilagodba potrebna za zadovoljavanje potreba klijenta nije značajna.
- 606.4. P1. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnje temeljem samoprovjere nastale uslijed pružanja usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije i za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:
- vrstu usluge;
 - vrste klijentovih IT sustava i mjeru do koje IT sustavi utječu ili su u interakciji s računovodstvenim evidencijama ili financijskim izvještajima klijenta;
 - stupanj oslanjanja na određene IT sustave koji će se primijeniti u okviru revizije.

Kad je utvrđena prijetnja temeljem samoprovjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, primjenjuje se točka Z606.6.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 606.5. P1. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje prijetnje stvorene pružanjem usluga povezanih s IT sustavima klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima radi obavljanja usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

- Z606.6.** Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge u vezi s IT sustavima klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takvih usluga moglo stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere (Vidjeti točke: Z600.14 i Z600.16).
- 606.6. P1. Primjeri usluga koje su zabranjene jer stvaraju prijetnje samoprovjere uključuju one koje obuhvaćaju oblikovanje ili implementaciju IT sustava koji:
- (a) čine dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili
 - (b) generiraju informacije za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.

PODODJELJAK 607. – USLUGE PODRŠKE U SUDSKIM SPOROVIMA

Uvod

- 607.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

- 607.2. P1. Usluge podrške u sudskim sporovima mogle bi uključivati aktivnosti kao što su:
- pomoć pri upravljanju i pronalaženju dokumentacije;
 - djelovanje u svojstvu svjedoka, uključujući u svojstvu vještaka;
 - procjenjivanje štete ili drugih iznosa koji bi mogli postati tražbine ili dugovanja kao rezultat parnice ili drugog pravnog spora
 - forenzičke ili istražne usluge.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga podrške u sudskim sporovima

Svi klijenti revizije

- 607.3. P1. Pružanje usluga podrške u sudskim sporovima klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samo provjere kad postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takve usluge također bi mogle stvoriti prijetnju zagovaranja.
- 607.4. P1. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu revizije i za ocjenjivanje razine takvih prijetnje uključuju:
- pravno i regulativno okruženje u kojem se usluga pruža,
 - vrstu i obilježja usluge;
 - mjeru do koje bi ishod pružanja usluge podrške u sudskom sporu mogao uključivati procjenjivanje šteta ili drugih iznosa koji bi

mogli imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Kad se utvrdi prijetnja temeljem samo provjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, primjenjuje se točka 607.6.

- 607.4. P2. Ako društvo ili umreženo društvo pruža uslugu podrške u sudskom sporu klijentu revizije i ta usluga bi mogla uključivati procjenjivanje ili bi mogla utjecati na procjenjivanje štete ili drugih iznosa koji utječu na financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz pododjeljka 603. koji se odnose na usluge procjene vrijednosti.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 607.5. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastale pružanjem usluge podrške u sudskim sporovima klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalne osobe koja nije član revizorskog tima za obavljanje usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samoprovjere

- Z607.6.** Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati potporu u sudskim sporovima klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takvih usluga moglo izazvati prijetnju temeljem samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14 i Z600.16.)

- 607.6 P1 Primjer usluge koja je zabranjena jer bi mogla stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere jest pružanje savjeta u vezi s pravnim postupkom ako postoji rizik da ishod usluge utječe na kvantifikaciju bilo kojeg rezerviranja ili drugog iznosa u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje.

Prijetnje temeljem zagovaranja

- 607.6. P2. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje temeljem zagovaranja nastale pružanjem usluge podrške u sudskim sporovima klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa je korištenje rada profesionalne osobe koja nije bila član revizorskog tima za obavljanje usluge.

Svjedočenje

Svi klijenti revizije

- 607.7. P1. Profesionalna osoba u društvu ili umreženom društvu može dati iskaz administrativnom tijelu ili sudu kao svjedok činjenica ili kao vještak.

- (a) Svjedok činjenice je fizička osoba koja daje iskaz administrativnom tijelu ili sudu na temelju svog izravnog poznavanja činjenica ili događaja.
- (b) Sudski vještak je fizička osoba koja administrativnom tijelu ili sudu daje dokaze, uključujući mišljenja o pitanjima, na temelju stručnosti te osobe.

- 607.7 P2 Prijetnja neovisnosti ne stvara se kad osoba, u vezi s pitanjem koje uključuje klijenta revizije, djeluje kao svjedok činjenice i tijekom toga daje mišljenje iz područja svoje stručnosti kao odgovor na pitanje postavljeno tijekom davanja činjeničnih dokaza.

- 607.7 P3 Prijetnja temeljem zagovaranja koja je nastala zbog djelovanja u svojstvu sudskog vještaka u ime klijenta revizije na prihvatljivoj je razini ako je društvo ili umreženo društvo:
- (a) imenovano od strane administrativnog tijela ili suda u predmetu koji uključuje klijenta; ili
 - (b) angažirano radi davanja savjeta ili djelovanja u svojstvu sudskog vještaka u vezi s kolektivnom tužbom (ili jednakovrijednom tužbom grupe) pod uvjetom da:
 - (i) revizijski klijenti društva čine manje od 20% članova klase ili grupe (po broju i vrijednosti);
 - (ii) nijedan klijent revizije nije određen za vođenje klase ili grupe; i
 - (iii) nijedan klijent revizije nije ovlašten od strane klase ili grupe da utvrdi vrstu i opseg usluga koje društvo treba pružiti ili uvjete pod kojima se takve usluge trebaju pružati.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 606.8. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnje temeljem zagovaranja za klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalne osobe za obavljanje usluga koja nije, niti je bila član revizorskog tima.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

- Z607.9.** Društvo ili umreženo društvo ili fizička osoba u društvu ili umreženom društvu ne smije djelovati za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa kao sudski vještak u predmetu, osim ako se ne primjenjuju okolnosti navedene u točki 607.7. P3.

PODODJELJAK 608 – PRAVNE USLUGE

Uvod

- 608.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. P1 su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja pravnih usluga klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

- 608.2. P1. Pravne usluge su definirane kao bilo koje usluge za koje osoba koja ih pruža:
- (a) mora imati obveznu stručnu osposobljenost za rad na području prava; ili
 - (b) mora biti ovlaštena za zastupanje na sudovima jurisdikcije u kojoj se pružaju takve usluge.
- 608.2 P2 Ovaj pododjeljak uređuje posebno:
- pružanje pravnih savjeta;
 - djelovanje u svojstvu glavnog savjetnika;
 - djelovanje u zagovaračkoj ulozi.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja pravnih usluga

Svi klijenti revizije

608.3. P1. Pružanje pravnih usluga klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ako postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takve usluge također bi mogle stvoriti prijetnju temeljem zagovaranja.

A. Pružanje pravnih savjeta

Opis usluge

608.4. P1. Ovisno o jurisdikciji, davanje usluge pravnih savjeta moglo bi uključivati širok raspon usluga iz različitih područja, uključujući pružanje korporativnih i komercijalnih usluga klijentima revizije kao što su:

- podrška kod sklapanja ugovora;
- podrška klijentu revizije kod realizacije transakcija;
- spajanja i stjecanja;
- pružanje pomoći i podrške unutarnjoj pravnoj službi klijenta revizije;
- pravno dubinsko snimanje i restrukturiranje.

Potencijalne prijetnje koje nastaju zbog pružanja pravnih savjeta

Svi klijenti revizije

608.5. P1. Čimbenici koji su relevantni kod utvrđivanja prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja pravnih savjeta klijentu revizije i za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- značajnost konkretnog pitanja u odnosu na financijske izvještaje klijenta;
- kompleksnost pravnog pitanja i stupanj prosuđivanja koji je potreban za pružanje usluge.

Kad je utvrđena prijetnja samoprovjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, primjenjuje se točka Z608.7.

608.5. P2. Iskorištenje pravnih savjeta koji bi mogli stvoriti prijetnju samoprovjere uključuju:

- procjena potencijalnog gubitka koji proizlazi iz tužbe u svrhu knjiženja rezerviranja u financijskim izvještajima klijenta;
- tumačenje odredbi u ugovorima koje bi mogle dovesti do obveza koje se odražavaju u financijskim izvještajima klijenta.

608.5. Pregovaranje u ime klijenta revizije može stvoriti prijetnju zagovaranja ili može dovesti do toga da društvo ili umreženo društvo preuzme odgovornost menadžementa.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

608.6.P1. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja koje su stvorene pružanjem pravnih usluga klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za obavljanje usluge moglo bi biti razrješeno prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja pregleda obavljenih revizijskih postupaka ili obavljene usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samoprovjere

Z608.7. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati pravne savjete klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takve usluge moglo stvoriti prijetnju samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14. i Z600.16.).

Prijetnje temeljem zagovaranja

608.8 P1. Razmatranja u točkama 608.5. P1 i od 608.5. P3 do 608.6. P1 također su relevantna za procjenjivanje i rješavanje prijetnji temeljem zagovaranja koje bi se mogle stvoriti pružanjem pravnih savjeta klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa.

B. Djelovanje u svojstvu generalnog pravnog zastupnika

Svi klijenti revizije

Z608.9. Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva ne smije biti generalni pravni zastupnik klijenta revizije.

608.9. P1. Pozicija generalnog pravnog zastupnika je u pravilu visoka poslovodna pozicija sa širokim ovlastima za obavljanje pravnih poslova kompanije.

C. Djelovanje u ulozi obrane klijenta

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz djelovanja u ulozi obrane pred administrativnim tijelom ili sudom

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

Z608.10. Društvo ili umreženo društvo ne smije djelovati u ulozi obrane za klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa kod rješavanja sporova pred administrativnim tijelom ili sudom ako su uključeni iznosi značajni za financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje.

608.10. P1. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastale iz postupanja u ulozi obrane klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa su:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za obavljanje usluge;

- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u pružanju usluge za pregled obavljenog revizijskog posla ili obavljene usluge.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Z608.11. Društvo ili umreženo društvo ne smije djelovati u ulozi obrane za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa za rješavanje spora pred administrativnim tijelom ili sudom.

PODODJELJAK 609. – USLUGE ZAPOŠLJAVANJA

Uvod

609.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. P1 su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga zapošljavanja klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

609.2. P1. Usluge zapošljavanja mogle bi uključivati poslove kao što su:

- izrada opisa posla;
- razvijanje procesa za pronalaženje i odabir potencijalnih kandidata;
- aktivno ili pasivno traženje kandidata;
- provjera odgovaraju li kandidati ulozi kroz:
 - pregled profesionalnih kvalifikacija ili kompetencija prijavljenih kandidata i utvrđivanje je su li prikladni za poziciju;
 - provjeru preporuka izglednih kandidata;
 - obavljanje razgovora i odabir prikladnih kandidata, te pružanje savjeta u pogledu kompetentnosti kandidata;
- određivanje uvjeta za zapošljavanje i pregovaranje o pojedinostima kao što su plaća, radno vrijeme i druge naknade.

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluge zapošljavanja

609.3. Točka Z400.13. zabranjuje društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornosti menadžmenta. Kad pruža usluge zapošljavanja klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora biti uvjeren da:

- (a) klijent dodjeljuje odgovornost kompetentnoj osobi, po mogućnosti iz redova višeg menadžmenta, za donošenje svih odluka posloводства u vezi sa zapošljavanjem kandidata na radno mjesto; i
- (b) klijent donosi sve odluke posloводства u vezi s procesom zapošljavanja, uključujući:
 - utvrđivanje prikladnosti kandidata i odabir prikladnih kandidata za poziciju;

- određivanje uvjeta za zapošljavanje i pregovaranje o pojedinostima kao što su plaće, radno vrijeme i druge naknade.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga zapošljavanja

Svi klijenti revizije

- 609.4. P1. Pružanje usluga zapošljavanja klijentu revizije može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašivanja.
- 609.4. P2. Pružanje sljedećih usluga obično ne stvara prijetnju sve dok fizičke osobe u društvu ili umreženom društvu ne preuzmu odgovornost menadžmenta:
- pregled stručnih kvalifikacija određenog broja kandidata i davanje savjeta o njihovoj prikladnosti za radno mjesto;
 - intervjuiranje kandidata i savjetovanje o kompetenciji kandidata za financijsko-računovodstvene, administrativne ili kontrolne pozicije.
- 600.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašenosti koje nastanu kao rezultat pružanja usluga zapošljavanja klijentu revizije i za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- vrstu tražene pomoći;
 - ulogu osobe koja se zapošljava;
 - sve sukobe interesa ili odnose koji bi mogli postojati između kandidata i društva koje pruža savjet ili uslugu.
- 609.4. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašenosti je korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima za obavljanje usluge.

Zabranjene usluge u vezi zapošljavanja

- Z609.5.** Ako pružaju usluge zapošljavanja klijentu revizije društvo ili umreženo društvo ne smije djelovati u svojstvu pregovarača u ime klijenta.
- Z609.6.** Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge zapošljavanja klijentu revizije ako se te usluge odnose na:
- (a) pasivno ili aktivno traženje kandidata;
 - (b) provjeru preporuka izglednih kandidata;
 - (c) davanje preporuke za imenovanje osobe, ili
 - (d) savjetovanje o uvjetima zaposlenja, nagrađivanja ili povezanim pravima za određenog kandidata,
- u odnosu na sljedeće pozicije:
- (i) direktor ili odgovorna osoba subjekta; ili
 - (ii) član višeg menadžmenta na poziciji na kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima će društvo izraziti mišljenje.

PODODJELJAK 610. – USLUGE U VEZI S KORPORATIVNIM FINANCIRANJEM

Uvod

610.1. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do 600.27. P1. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opis usluge

610.2. P1. Primjeri usluga u vezi s korporativnim financiranjem uključuju:

- pomaganje klijentu revizije u izradi korporativnih strategija;
- pronalaženje mogućih akvizicija koje bi klijent revizije mogao steći;
- davanje savjeta o cijeni za potencijalnu kupnju ili otuđenje imovine;
- pomoć vezana uz transakcije prikupljanja financijskih sredstava;
- pružanje savjeta u vezi sa strukturiranjem;
- pružanje savjeta o strukturiranju transakcija korporativnog financiranja ili financijskih aranžmana.

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja usluga korporativnog financiranja

Svi klijenti revizije

610.3 P1 Pružanje usluga korporativnog financiranja klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju samo provjere ako postoji rizik da će rezultati usluga utjecati na računovodstvenu evidenciju ili financijske izvještaje o kojima će društvo izraziti mišljenje. Takve usluge također bi mogle stvoriti prijetnju zagovaranja.

610.4. P1. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije i za ocjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- stupanj subjektivnosti kod određivanja primjerenog postupanja s ishodom ili posljedicama danog savjeta u vezi s korporativnim financiranjem u financijskim izvještajima;
- mjeru u kojoj:
 - će ishod danog savjeta u vezi s korporativnim financiranjem izravno utjecati na iznose prikazane u financijskim izvještajima;
 - bi ishod usluge korporativnog financiranja mogao imati značajan učinak na financijske izvještaje;

Ako su utvrđene prijetnje temeljem samo provjere za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, primjenjuje se točka Z610.8.

Zabranjene usluge u vezi s korporativnim financiranjem

Z610.5. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge u vezi s korporativnim financiranjem ako te

usluge uključuju promoviranje, trgovanje ili upisivanje dionica, dužničkih ili drugih financijskih instrumenata koje je izdao klijent revizije ili pružanje savjeta o investiranju u takve dionice, dužničke ili druge financijske instrumente.

Z610.6. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati savjete u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije

- (a) ako učinkovitost tih savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje; i
- (b) revizijski tim sumnja u primjerenost tog računovodstvenog tretmana ili prezentiranja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

610.7. P1. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih pružanjem usluga korporativnog financiranja klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge moglo bi razriješiti prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u pružanje usluge radi pregleda obavljenog revizijskog posla ili obavljene usluge moglo bi razriješiti prijetnju samoprovjere.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

Prijetnje temeljem samoprovjere

Z610.8. Društvo ili umreženo društvo ne smije pružati usluge korporativnog financiranja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi pružanje takvih usluga moglo stvoriti prijetnju samoprovjere. (Vidjeti točke: Z600.14 i Z600.16).

Prijetnje temeljem zagovaranja

610.8. P1. Primjer mjere koja bi mogla biti zaštitna mjera za rješavanje prijetnji temeljem zagovaranja nastalih pružanjem usluga korporativnog financiranja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa je korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizorskog tima za obavljanje usluge.

ODJELJAK 800.

IZVJEŠĆA O FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA POSEBNE NAMJENE S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM I DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA)

Uvod

- 800.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 800.2. Ovaj odjeljak sadrži određene modifikacije dijela 4A. koje su dopuštene u određenim okolnostima kad je riječ o revizijama financijskih izvještaja posebne namjene koje podrazumijevaju izvješće s ograničenim korištenjem i distribucijom. Angažman za izdavanje izvješća čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u točki Z800.3. u ovom odjeljku naziva se 'kvalificirani revizijski angažman'.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z800.3.** Ako društvo namjerava izdati izvješće o reviziji financijskih izvještaja posebne namjene kojemu je ograničeno korištenje i distribucija, zahtjevi u pogledu neovisnosti iz dijela 4A. mogu se modificirati na način koji dopušta ovaj odjeljak, ali samo ako:
- (a) društvo komunicira s namjeravanim korisnicima izvješća o izvršenim modifikacijama zahtjeva u pogledu neovisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja te usluge; i
 - (b) namjeravani korisnici izvješća razumiju svrhu i ograničenja izvješća i izričito se suglase s primjenom tih modifikacija.
- 800.3. P1. Namjeravani korisnici izvješća razumijevanje svrhe i ograničenja u vezi s izvješćem mogli bi steći tako što će, izravno ili neizravno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime namjeravanih korisnika, sudjelovati u određivanju vrste i opsega angažmana. U oba slučaja, takvo sudjelovanje pomaže društvu u komuniciranju s namjeravanim korisnicima izvješća o pitanjima neovisnosti, uključujući okolnosti koje su značajne za primjenu konceptualnog okvira. Ovo također omogućuje društvu dobivanje suglasnosti od namjeravanih korisnika za modifikacije zahtjeva neovisnosti.
- Z800.4.** Ako su namjeravani korisnici izvješća korisnici koji nisu poimence poznati u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo ih mora naknadno obavijestiti o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti s kojima se suglasio njihov predstavnik.
- 800.4. P1. Na primjer, ako su namjeravani korisnici izvješća korisnici poput davatelja kredita u ugovoru o sindiciranom kreditu, društvo bi moglo opisati modificirane zahtjeve neovisnosti u dopisu o preuzimanju angažmana koji upućuje predstavniku tih davatelja kredita. Predstavnik bi taj dopis potom mogao dati na uvid članovima te grupe davatelja kredita kako bi se ispunila obveza društva upoznati korisnike s modifikacijama zahtjeva neovisnosti s kojima se predstavnik suglasio.
- Z800.5.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, sve modifikacije dijela 4A. moraju biti ograničene na one iz točaka od Z800.7. do Z800.14. Društvo neće primjenjivati te modifikacije ako reviziju financijskih izvještaja zahtjeva zakon ili regulativa.

Z800.6. Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvješće o reviziji koji ne uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj revizijski angažman primijeniti dio 4A.

Subjekti od javnog interesa

Z800.7. Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, ne mora primjenjivati zahtjeve neovisnosti iz dijela 4A. koji se primjenjuju samo na revizijske angažmane kod subjekata od javnog interesa.

Povezani subjekti

Z800.8. Kad društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, pozivanje na 'klijenta revizije' u dijelu 4A. ne mora uključivati njegove povezane subjekte. Međutim, ako je revizijskom timu poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje uključuju povezani subjekt klijenta mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, obuhvatit će i taj povezani subjekt prilikom utvrđivanja, procjenjivanja i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

Mreže i umrežena društva

Z800.9. Kad društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, ne mora primjenjivati posebne zahtjeve iz dijela 4A. koji se odnose na umrežena društva. Ako je, međutim, društvu poznato ili ima razloga vjerovati da interesi i odnosi umreženog društva stvaraju prijetnje neovisnosti, ono će procijeniti i postupati s takvim prijetnjama.

Financijski interesi, zajmovi i garancije, bliski poslovni odnosi, te osobni i obiteljski odnosi

Z800.10. Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman:

- (a) relevantne odredbe odjeljaka 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525. mora primjenjivati samo u odnosu na članove revizijskog tima, članove njihovih najužih obitelji i, kad je primjenjivo, članove njihovih užih obitelji;
- (b) dužno je utvrditi, procijeniti i postupati sa svim prijetnjama neovisnosti koje su nastale uslijed postojanja interesa i odnosa navedenih u odjeljcima 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525., između klijenta revizije i sljedećih članova revizijskog tima:
 - (i) osoba koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima; i
 - (ii) osoba koje obavljaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući osobe koje obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) mora procijeniti i postupati sa svim prijetnjama za koje revizijski tim ima razloga vjerovati kako su nastale zbog interesa i odnosa između klijenta revizije i drugih osoba unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana.

800.10. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana uključuju osobe koje preporučuju naknadu ili koje izravno nadziru, upravljaju ili obavljaju druge vrste nadzora nad partnerom na revizijskom angažmanu u vezi s obavljanjem tog angažmana, uključujući sve osobe koje su višeg ranga od tog partnera sve do razine višeg ili glavnog poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta).

Z800.11. Kad društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, dužno je procijeniti i postupiti sa svim prijetnjama za koje revizijski tim ima razloga vjerovati da su nastale zbog financijskih

interesa u klijentu koje drže pojedinci kao što je navedeno u točkama Z510.4. (c) i (d), Z510.5., Z510.7. i 510.10. P5. i P9.

- Z800.12.** Kad društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, primjenjujući odredbe točaka Z510.4. (a), Z510.6. i Z510.7. na interese društva, ono ne smije imati značajan izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije.

Zaposlenje u klijentu revizije

- Z800.13.** Kad društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, dužno je procijeniti i postupati sa svim prijetnjama koje su nastale uslijed zaposlenja iz točaka od 524.3. P1. do 524.5. P3.

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja

- Z800.14.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman i pruža usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije dužno je postupati u skladu s odredbama odjeljaka od 410. do 430., te odjeljaka 600., uključujući njegove pododjeljke, podložno točkama od Z800.7. do Z800.9.

DIO 4B. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA

	Stranica
Odjeljak 900. Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida	196
Odjeljak 905. Naknade	204
Odjeljak 906. Darovi i ugošćivanje	208
Odjeljak 907. Postojeći ili izgledni sudski sporovi	209
Odjeljak 910. Financijski interesi	210
Odjeljak 911. Zajmovi i garancije	213
Odjeljak 920. Poslovni odnosi	215
Odjeljak 921. Obiteljski i osobni odnosi	217
Odjeljak 922. Nedavni rad za klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja	220
Odjeljak 923. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja	221
Odjeljak 924. Zapošljavanje u klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja	222
Odjeljak 940. Duga povezanost osoblja s klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja	224
Odjeljak 950. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja	226
Odjeljak 990. Izvješća s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida)	229

DIO 4B – NEOVISNOST ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA

ODJELJAK 900.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA

Uvod

Opće odredbe

- 900.1. Ovaj dio primjenjuje se na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i angažmani uvida. Primjeri takvih angažmana su:
- izražavanje uvjerenja o ključnim pokazateljima uspješnosti subjekta;
 - izražavanje uvjerenja o subjektovom pridržavanju zakona i regulative;
 - izražavanje uvjerenja o uspješnosti javnih tijela temeljem kriterija uspješnosti kao što je dobivena vrijednost za uloženi novac;
 - izražavanje uvjerenja o učinkovitosti sustava internih kontrola subjekta;
 - izražavanje uvjerenja o izvještaju subjekta o emisijama stakleničkih plinova
 - revizija određenih elemenata, konta ili stavki financijskog izvještaja.
- 900.2. U ovom dijelu pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 900.3. MSUK 1 zahtijeva od društva oblikovanje, implementiranje i održavanje operativnosti sustava upravljanja kvalitetom za angažmane s izražavanjem uvjerenja koje obavlja društvo. Kao dio sustava upravljanja kvalitetom MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji uređuju ispunjavanje odgovornosti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući one koji se odnose na neovisnost. Sukladno MSUK-u 1, relevantni etički zahtjevi su oni koji se odnose na društvo, njegovo osoblje i, ako je primjenjivo, druge koji podliježu zahtjevima neovisnosti, a tim zahtjevima podliježu i društvo i angažmani društva. Povrh toga, MSIU-ovi i MRevS-ovi uspostavljaju odgovornosti angažiranih partnera i angažiranih timova. Raspodjela odgovornosti unutar društva ovisit će o njegovoj veličini, strukturi i organizaciji. Mnoge odredbe dijela 4B ne propisuju konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg referenciranja. Društvo dodjeljuje operativnu odgovornost za pridržavanje zahtjeva neovisnosti pojedincu/pojedincima u skladu s MSUK-om 1. Dodatno, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za pridržavanje svih odredbi koje se primjenjuju na njegove poslove, interese ili odnose.
- 900.4. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta i čine je:
- (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, što osobi omogućuje djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;
 - (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je kompromitiran integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja.

Svako navođenje da su pojedinac ili društvo 'neovisni' u ovom dijelu znači da su usklađeni s odredbama ovog dijela.

- 900.5. Kod obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, Kodeks zahtijeva od društava pridržavanje temeljnih načela i njihovu neovisnost. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba primijeniti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost prilikom obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili angažmani uvida. Konceptualni okvir naveden u odjeljku 120. primjenjuje se na neovisnost na isti način kao i na temeljna načela navedena u odjeljku 110.
- 900.6. Ovaj dio opisuje:
- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose, koje stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje neovisnosti;
 - (b) potencijalne radnje, uključujući zaštitne mjere, koje bi mogle biti primjerene za razrješavanje takvih prijetnji; i
 - (c) određene situacije u kojima prijetnje nije moguće eliminirati ili nema zaštitnih mjera koje bi ih reducirale na prihvatljivu razinu.

Opis angažmana s izražavanjem uvjerenja

- 900.7. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo ima za cilj pribaviti dokaze koji su dostatni i primjereni kako bi moglo izraziti zaključak koji je oblikovan tako da poveća razinu povjerenja namjeravanih korisnika (osim odgovorne strane) u informacije o predmetnom pitanju. MSIU 3000 (izmijenjen) opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se obavlja sukladno tom Standardu, dok Okvir za izražavanje uvjerenja daje opći opis angažmana s izražavanjem uvjerenja. Angažman s izražavanjem uvjerenja mogao bi biti ili angažman potvrđivanja ili izravni angažman.
- 900.8. U ovom dijelu pojam „angažman s izražavanjem uvjerenja“ odnosi se na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili angažmani uvida.

Izvješća s ograničenim korištenjem i distribucijom

- 900.9. Izvješće s izražavanjem uvjerenja moglo bi uključivati ograničenja korištenja i distribucije. Ako ih uključuje i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 990., onda se zahtjevi u pogledu neovisnosti u ovom dijelu mogu modificirati na način predviđen odjeljkom 990.

Angažmani revizije i uvida

- 900.10. Standardi neovisnosti za angažmane revizije i uvida navedeni su u dijelu 4A. – *Neovisnost kod angažmana revizije i uvida*. Ako društvo obavlja i angažman s izražavanjem uvjerenja i angažman revizije ili uvida za istog klijenta, na društvo, umreženo društvo i članove revizijskog tima ili tima za uvid i dalje se primjenjuju zahtjevi iz dijela 4A.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z900.11.** Društvo koje obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja mora biti neovisno o klijentu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

- 900.11.P1. Za potrebe ovog dijela, klijent usluge s izražavanjem uvjerenja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja je odgovorna strana a kod angažmana potvrđivanja također i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju (koja može biti istovremeno i odgovorna strana).
- 900.11.P2. Strane uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja mogu imati različite uloge i utjecati na primjenu odredbi ovog dijela o neovisnosti. Kod većine angažmana potvrđivanja, odgovorna strana i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju je ista osoba. Ovo uključuje one okolnosti u kojima odgovorna strana uključi drugu stranu radi mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u odnosu na određene kriterije (mjeritelja ili ocjenitelja) a sama odgovorna strana preuzima odgovornost i za informacije o predmetnom pitanju i za odnosno predmetno pitanje. Međutim, odgovorna strana ili strana koja angažira mogla bi imenovati treću stranu radi izrade informacija o predmetnom pitanju na osnovi toga da će ta strana preuzeti i odgovornost za informacije o predmetnom pitanju. U tim okolnostima, i odgovorna strana i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju se za potrebe ovog dijela smatraju klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja.
- 900.11.P3. Povrh odgovorne strane i, kod angažmana potvrđivanja, strane koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju, uz angažman bi se mogle vezivati i treće strane. Na primjer, mogla bi zasebno postojati strana koja angažira ili strana koja djeluje u svojstvu mjeritelja ili ocjenitelja, a koja nije strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju. U takvim okolnostima, primjenjivanje konceptualnog okvira zahtijeva od profesionalnog računovođe utvrđivanje i ocjenu prijetnji temeljnim načelima koje su stvorene bilo kakvim interesima ili odnosima s takvim stranama, uključujući i pitanje postoje li bilo kakvi sukobi interesa iz odjeljka 310.
- Z900.12.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdilo, procijenilo i postupalo s prijetnjama neovisnosti u vezi s angažmanima za izražavanje uvjerenja.

Zabrana preuzimanja odgovornosti menadžmenta

- Z900.13.** Društvo ne smije preuzeti odgovornost menadžmenta povezanu s odnosnim predmetnim pitanjem i, u angažmanu potvrđivanja, informacijama o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja koji pruža društvo. Ako društvo preuzme odgovornost menadžmenta kao dio bilo koje druge usluge koja se pruža klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja, društvo mora osigurati da odgovornost nije povezana s odnosnim predmetnim pitanjem i, u angažmanu potvrđivanja, informacijama o predmetnom pitanju angažmana za izražavanje uvjerenja koji pruža društvo.
- 900.13. P1. Odgovornosti menadžmenta uključuju kontrolu, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka o stjecanju, korištenju i kontroli ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 900.13. P2. Kad društvo preuzme odgovornost menadžmenta povezanu s odnosnim predmetnim pitanjem i, u angažmanu potvrđivanja, s informacijama o predmetnom pitanju iz angažmana za izražavanje uvjerenja, stvaraju se prijetnje temeljem samoprovjere, osobnog interesa i uslijed zbliženosti. Preuzimanje odgovornosti menadžmenta moglo bi stvoriti prijetnju zagovaranja jer društvo postaje previše usklađeno sa stajalištima i interesima menadžmenta.

900.13. P3. Utvrđivanje pripada li neka aktivnost u područje odgovornosti menadžmenta ovisi o okolnostima i zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe. Primjeri aktivnosti za koje bi se smatralo da spadaju u područje odgovornosti menadžmenta uključuju:

- određivanje politika i strateškog smjera,
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika,
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika u vezi s radom zaposlenika za subjekt,
- odobravanje transakcija,
- kontrola ili upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima,
- odlučivanje o tome koje preporuke društva ili trećih strana treba implementirati,
- izvješćivanje onih koji su zaduženi za upravljanje u ime menadžmenta,
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju, monitoring i održavanje internih kontrola.

900.13. P4. Podložno usklađenosti s točkom Z900.14., pružanje savjeta i preporuka za pomoć menadžmentu klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja u izvršavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

Z900.14. Pri obavljanju profesionalne aktivnosti za klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja a koja aktivnost je povezana s odnosnim predmetnim pitanjem i, u angažmanu potvrđivanja, s informacijama o predmetnom pitanju iz angažmana za izražavanje uvjerenja, društvo mora biti uvjerenjeno da menadžment klijenta donosi sve povezane prosudbe i odluke koje su vlastita odgovornost menadžmenta. To uključuje osiguravanje od strane društva da menadžment klijenta:

(a) odredi fizičku osobu koja posjeduje prikladnu vještinu, znanje i iskustvo da u svakom trenutku bude odgovorna za odluke klijenta i da nadzire aktivnosti. Takva fizička osoba, po mogućnosti iz višeg posloводства, razumjela bi:

- (i) ciljeve, vrstu i rezultate aktivnosti; i
- (ii) s time povezane odgovornosti klijenta i društva.

Međutim, fizička osoba nije dužna posjedovati stručnost za obavljanje ili ponovno obavljanje aktivnosti.

- (b) nadzire aktivnosti i ocjenjuje adekvatnost rezultata aktivnosti koja se obavlja za potrebe klijenta; i
- (c) prihvaća odgovornost za radnje, ako postoje, koje treba poduzeti a koje proizlaze iz rezultata aktivnosti.

Više odgovornih strana i strana koje preuzimaju odgovornost za informacije o predmetnom pitanju

900.15. P1. Kod određenih angažmana s izražavanjem uvjerenja, bez obzira radi li se o angažmanima potvrđivanja ili izravnim angažmanima, može postojati više odgovornih strana, odnosno, kod angažmana potvrđivanja, može postojati više strana koje preuzimaju odgovornost za informacije o predmetnom pitanju. Prilikom utvrđivanja je li kod takvih angažmana potrebno primijeniti odredbe ovog dijela Kodeksa na svaku pojedinačnu odgovornu stranu ili na svaku pojedinačnu stranu koja preuzima odgovornost za informacije o predmetnom pitanju, društvo može uzeti u obzir nekoliko pitanja. Ova pitanja uključuju pitanje o tome bi li interes ili odnos između društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja i određene

odgovorne strane ili strane koja preuzima odgovornost za informacije o predmetnom pitanju mogao stvoriti prijetnju neovisnosti koja nije beznačajna i zanemariva u kontekstu informacija o predmetnom pitanju. Kod tog utvrđivanja će se razmotriti i čimbenici kao što su:

- (a) značajnost odnosnog predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju za koje određena strana odgovara u kontekstu cjelokupnog angažmana s izražavanjem uvjerenja; i
- (b) stupanj javnog interesa u vezi s angažmanom za izražavanje uvjerenja.

Ako društvo utvrdi da je prijetnja nastala uslijed postojanja takvog interesa ili odnosa s određenom stranom beznačajna i zanemariva, ne mora nužno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu stranu u angažmanu.

Umrežena društva

Z900.16. Ako društvo zna ili ima razloga vjerovati da interesi i odnosi umreženog društva stvaraju prijetnju neovisnosti društva, ono mora procijeniti prijetnju i postupiti sa svakom takvom prijetnjom.

900.16. P1. Odredbe o umreženim društvima nalaze se u točkama od 400.50. P1. do 400.54. P1.

Povezani subjekti

Z900.17. Ako je timu za izražavanje uvjerenja poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog povezanog subjekta klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, tim za uslugu s izražavanjem uvjerenja mora obuhvatiti i taj povezani subjekt prilikom utvrđivanja, procjenjivanja i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

[Točke od 900.18. do 900.29. namjerno su izostavljene.]

Razdoblje u kojem se zahtijeva održati neovisnost

Z900.30. Neovisnost, koju zahtijeva ovaj dio, mora se održati tijekom:

- (a) trajanja angažmana; i
- (b) razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetnom pitanju.

900.30. P1. Razdoblje angažmana počinje kad tim za izražavanje uvjerenja počne obavljati usluge s izražavanjem uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kad se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kad jedna strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kad se izda završno izvješće s izražavanjem uvjerenja, ovisno koje od toga pada kasnije.

Z900.31. Ako subjekt postane klijent usluge s izražavanjem uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja koji je obuhvaćeno informacijama o predmetnom pitanju o kojima će društvo izraziti zaključak, društvo mora utvrditi stvaraju li bilo kakve prijetnje neovisnosti:

- (a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom usluga izražavanja uvjerenja koji su postojali tijekom ili nakon razdoblja koje je obuhvaćeno informacijama o predmetnom pitanju, ali prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili

(b) usluge koje su ranije pružene klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.

Z900.32. Prijetnje neovisnosti nastaju ako je klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetnom pitanju, ali prije nego tim za usluge s izražavanjem uvjerenja počne obavljati usluge s izražavanjem uvjerenja, i ako ta usluga ne bi bila dopuštena za vrijeme trajanja angažmana. U takvim okolnostima, društvo je dužno procijeniti i razriješiti svaku prijetnju neovisnosti koju je usluga stvorila. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini, društvo će prihvatiti angažman samo ako se prijetnje reduciraju na prihvatljivu razinu.

900.32. P1. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja radi obavljanja usluge;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi obavljanja pregleda posla s izražavanjem uvjerenja ili bez izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjereno.

Z900. 33. Ako pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena tijekom trajanja angažmana nije završeno i nije ga praktično moguće završiti ili prekinuti prije početka pružanja profesionalnih usluga u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja, društvo može taj angažman prihvatiti samo ako:

(a) društvo bude sigurno da:

- (i) će pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja biti dovršeno u kratkom roku; ili
- (ii) je klijent dogovorio prijenos pružanja te usluge na drugog pružatelja usluga u kratkom roku;

(b) društvo primjenjuje zaštitne mjere kad je potrebno tijekom trajanja pružanja usluge; i

(c) društvo o ovom pitanju razgovara sa stranom koja angažira društvo ili s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja.

Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

900. 34. P1. Točke od Z300.9 do 300.9 P2 sadrže zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za komunikaciju sa stranom koja angažira društvo ili s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja.

900.34. P2. Komunikacija sa stranom koja angažira društvo ili s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja mogla bi biti prikladna kad se donesu značajne prosudbe i donesu zaključci kako bi se odgovorilo na prijetnje neovisnosti u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja jer su informacije o predmetnom pitanju tog angažmana ishod prethodno obavljene usluge bez izražavanja uvjerenja.

[Točke od 900.35. do 900.39. namjerno su izostavljene.]

Općenito o dokumentiranju neovisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja

Z900.40. Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela Kodeksa i bit svih relevantnih razgovora i razmatranja koja podupiru te zaključke, osobito:

- (a) ako se za razrješavanje prijetnje koriste zaštitne mjere, društvo mora dokumentirati vrstu prijetnje i zaštitne mjere koje su uspostavljene ili koje se primjenjuju; i
- (b) ako je prijetnja zahtijevala znatnu analizu a društvo je zaključilo da je prijetnja već na prihvatljivoj razini, društvo mora dokumentirati vrstu prijetnje i obrazloženje za svoj zaključak.

900.40. P1. Dokumentacija osigurava dokaze za prosudbe koje je društvo donijelo kod formiranja zaključaka u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela Kodeksa. Nepostojanje dokumentacije, međutim, samo po sebi nije dokaz o tome je li društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili o tome je li društvo neovisno.

[Točke od 900.41. do 900.49. namjerno su izostavljene.]

Povreda odredbe o neovisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja

Ako društvo utvrdi povredu

Z900.50. Ako zaključi da je došlo do povrede zahtjeva iz ovog dijela Kodeksa, društvo je dužno:

- (a) prekinuti, suspendirati ili ukloniti interes ili odnos koji je doveo do povrede;
- (b) procijeniti značajnost povrede i njen utjecaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja; i
- (c) odlučiti je li moguće poduzeti određene mjere kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede.

Kod ovog utvrđivanja, društvo mora primijeniti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da će objektivnost društva biti kompromitirana i da, prema tome, društvo neće moći izdati izvješće s izražavanjem uvjerenja.

Z900.51. Ako društvo utvrdi da nije moguće poduzeti mjere kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, mora čim prije obavijestiti stranu koja ga je angažirala ili one koji su zaduženi za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo će također poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulativnim zahtjevima.

Z900.52. Ako društvo utvrdi da je moguće poduzeti mjere kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, dužno je o povredi i mjerama koje je poduzelo ili koje predlaže razgovarati sa stranom koja ga je angažirala ili s onima koji su zaduženi za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo mora razgovor o povredi odredbi i predloženim radnjama obaviti pravovremeno, uzimajući u obzir okolnosti angažmana i same povrede.

Z900.53. Ako se strana koja je angažirala društvo ili oni koji su zaduženi za upravljanje ne suglase o tome da mjere koje društvo predlaže u skladu s točkom Z900.50.(c) adekvatno razriješuju posljedice povrede, društvo će poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulativnim zahtjevima.

Dokumentiranje

Z900.54. Postupajući u skladu s zahtjevima točaka od Z900.50. do Z900.53., društvo mora dokumentirati:

- (a) povredu;
- (b) poduzete mjere;
- (c) glavne donesene odluke; i
- (d) sva pitanja o kojima je razgovarano sa stranom koja je angažirala društvo ili s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Z900.55. Ako nastavi raditi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja, društvo mora dokumentirati:

- (a) zaključak o tome da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana; i
- (b) obrazloženje zašto su poduzete mjere adekvatno razriješile posljedice povrede odredbi omogućavajući društvu izdavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.

ODJELJAK 905.

NAKNADE

Uvod

- 905.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120 kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 905.2. Naknade i druge vrste kompenzacija mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili uslijed zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira za utvrđivanje, procjenjivanje i postupanje s prijetnjama neovisnosti koje proizlaze iz naknada zaračunatih klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Naknade plaćene od strane klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja

- 905.3. P1. Kad klijent usluga s izražavanjem uvjerenja pregovara o naknadama i plaća ih, to stvara prijetnju neovisnosti temeljem osobnog interesa i može stvoriti prijetnju neovisnosti temeljem zastrašivanja.
- 905.3. P2. Primjena konceptualnog okvira zahtijeva da prije nego što društvo prihvati angažman s izražavanjem uvjerenja za klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja, društvo utvrdi jesu li prijetnje neovisnosti stvorene naknadama predloženim klijentu na prihvatljivoj razini. Primjena konceptualnog okvira također zahtijeva od društva ponovno procjenjivanje takvih prijetnji kad se činjenice i okolnosti promijene tijekom razdoblja angažmana.
- 905.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji stvorenih kad klijent usluge s izražavanjem uvjerenja plaća naknade uključuju:
- visinu naknada za angažman s izražavanjem uvjerenja i mjeru u kojoj one uzimaju u obzir potrebne resurse, uzimajući u obzir komercijalne i tržišne prioritete društva,
 - mjeru bilo kakve ovisnosti između razine naknade za uslugu i ishoda te usluge,
 - razinu naknade u kontekstu usluge koju treba pružiti društvo ili umreženo društvo,
 - značajnost klijenta za društvo ili partnera,
 - vrstu klijenta,
 - vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja,
 - sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje u dogovaranju naknada,
 - određuje li visinu naknade neovisna treća strana, kao što je regulativno tijelo.
- 905.3. P4. Uvjeti, politike i postupci opisani u točki 120.15. P3. (osobito postojanje sustava upravljanja kvalitetom koji je oblikovalo i implementiralo društvo u skladu sa standardima upravljanja kvalitetom koje je izdao IAASB) također bi mogli utjecati na ocjenu jesu li prijetnje neovisnosti na prihvatljivoj razini.
- 905.3. P5. Zahtjevi i materijali za primjenu koji slijede utvrđuju okolnosti koje bi trebalo dodatno procijeniti pri utvrđivanju jesu li prijetnje na prihvatljivoj razini. U tim okolnostima materijali za primjenu uključuju primjere dodatnih čimbenika koji bi mogli biti relevantni za procjenjivanje prijetnji.

Razina naknada za angažmane s izražavanjem uvjerenja

- 905.4. P1. Određivanje naknada koje se zaračunavaju klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja, bilo za usluge s izražavanjem uvjerenja ili druge usluge, poslovna je odluka društva uzimajući u obzir činjenice i okolnosti relevantne za taj određeni angažman, uključujući zahtjeve tehničkih i profesionalnih standarda.
- 905.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem osobnog interesa temeljem zastrašivanja stvorenih razinom naknade za angažman s izražavanjem uvjerenja kad ih plaća klijent usluge s izražavanjem uvjerenja uključuju:
- komercijalno obrazloženje društva za naknadu za angažman s izražavanjem uvjerenja,
 - pitanje je li klijent primijenio neopravdani pritisak ili ga primjenjuje kako bi smanjio naknadu za angažman s izražavanjem uvjerenja.
- 905.4. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji uključuju:
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja radi procjene razumnosti predložene naknade uzimajući u obzir opseg i složenost angažmana,
 - uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja radi pregleda obavljenog posla.

Uvjetovane naknade

- 905.5. P1. Uvjetovane naknade su naknade koje se obračunavaju na unaprijed određenu osnovicu povezanu s ishodom transakcije ili rezultatima pruženih usluga. Uvjetovana naknada koju društvo zaračunava putem posrednika je primjer neizravne uvjetovane naknade. U smislu ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetovanom ako ju je odredio sud ili drugo tijelo javne uprave.
- Z905.6.** Društvo ne smije zaračunavati, izravno ili neizravno, uvjetovanu naknadu za angažman s izražavanjem uvjerenja.
- Z905.7.** Društvo ne smije zaračunavati, izravno ili neizravno, uvjetovanu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja ako ishod usluge bez izražavanje uvjerenja i, u skladu s tim, iznos naknade, ovisi o budućoj ili sadašnjoj prosudbi u vezi s pitanjem koje je značajno za informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 905.7. P1. Točke Z905.6. i Z905.7. zabranjuju društvu stupanje u određene aranžmane s uvjetovanom naknadom s klijentom usluga izražavanja uvjerenja. Čak i u slučajevima u kojima određeni dogovor s uvjetovanom naknadom nije zabranjen, ako se klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, to bi još uvijek moglo utjecati na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa.
- 905.7. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje uključuju:
- raspon mogućih iznosa naknade;
 - određuje li primjerenom tijelo ishod o kojem ovisi naknada;

- obavještanje namjeravanih korisnika o usluzi koju je društvo obavilo i osnovi za naknadu;
- vrstu usluge;
- učinak događaja ili transakcije na informacije o predmetnom pitanju.

905.7. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:

- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u obavljanju usluga bez izražavanja uvjerenja radi pregleda relevantnog posla vezanog uz izražavanje uvjerenja;
- unaprijed pribaviti pisani ugovor s klijentom o osnovi za naknadu.

Ukupne naknade — dospjele naknade

905.8. P1. Na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa mogla bi utjecati okolnost da naknade plative od strane klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja za angažman s izražavanjem uvjerenja ili druge usluge postanu dospjele tijekom razdoblja angažmana s izražavanjem uvjerenja.

905.8. P2. Općenito se očekuje da će društvo naplatiti takve naknade prije izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja.

905.8. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:

- značajnost dospelih naknada za društvo,
- dužina vremena u kojem dospjele naknade nisu naplaćene,
- procjena društva o sposobnosti i spremnosti klijenta ili druge relevantne strane da plati dospjelu naknadu.

905.8. P4. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takve prijetnje uključuju:

- djelomična naplata dospelih naknada,
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije sudjelovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja radi pregleda obavljenog posla.

Z905.9. Ako znatan dio dospelih naknada koje se potražuju od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja ostane dugo vremena nenaplaćen, društvo mora utvrditi:

- (a) mogu li dospjele naknade biti izjednačene zajmu klijentu, u kojem slučaju se primjenjuju zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 911.;
- (b) je li primjereno da društvo bude ponovno imenovano ili da nastavi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja.

Ukupne naknade – ovisnost o naknadama

905. 10. P1. Kad ukupne naknade koje je društvo ostvarilo od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja za izražavanje zaključka u angažmanu s izražavanjem uvjerenja predstavljaju velik dio ukupnih naknada tog društva, ovisnost i zabrinutost zbog mogućeg gubitka naknada od tog klijenta utječu na razinu prijetnje temeljem osobnog interesa i stvaraju prijetnju temeljem zastrašivanja.

905. 10. P2. Prijetnja temeljem osobnog interesa i zastrašivanja stvara se u okolnostima opisanim u točki 905.10. P1. čak i ako klijent usluge s izražavanjem uvjerenja nije odgovoran za pregovaranje ili plaćanje naknada za angažman s izražavanjem uvjerenja.
905. 10. P3. U izračunu ukupnih naknada društva društvo može upotrijebiti financijske informacije dostupne iz prethodne financijske godine i, ako je primjereno, ocijeniti proporciju na temelju tih informacija.
- 905.10. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji temeljem osobnog interesa i zastrašivanja uključuju:
- operativnu strukturu društva,
 - očekuje li se od društva diverzifikacija na način da se smanji svaka ovisnost o klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.
- 905.10. P5. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji uključuju:
- smanjenje opsega usluga osim usluga s izražavanjem uvjerenja koji se pružaju klijentu,
 - povećanje baze klijenata društva kako bi se smanjila ovisnost o klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.
- 905.10. P6. Prijetnja temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja stvara se kad naknade koje društvo ostvaruje od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja predstavljaju velik dio prihoda od klijenata pojedinog partnera.
- 905.10. P7. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- kvalitativnu i kvantitativnu značajnost klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja partneru;
 - u kojoj mjeri naknada partnera ovisi o naknadama koje se generiraju od klijenta.
- 905.10. P8. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji temeljem osobnog interesa ili zastrašivanja uključuju:
- uključivanje primjerenog pregledatelja koji nije bio član tima za usluge s izražavanjem uvjerenja radi pregleda posla,
 - osiguravanje da na naknadu partnera ne utječu značajno naknade ostvarene od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja,
 - povećanje baze klijenata partnera kako bi se smanjila ovisnost o jednom klijentu.

ODJELJAK 906.

DAROV I UGOŠĆIVANJE

Uvod

- 906.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 906.2. Prihvaćanje darova i ugošćivanja od klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zbliženosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

- Z906.3.** Društvo ili član tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja ne smije prihvatiti darove i ugošćivanja od klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja osim ako su isti zanemarivi i beznačajne vrijednosti.
- 906.3. P1. Ako društvo ili član tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 340. i nepostupanje u skladu s tim zahtjevima moglo bi stvoriti prijetnje neovisnosti.
- 906.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi s nuđenjem ili prihvaćanjem poticaja ne dopuštaju društvu ili članu tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja prihvaćanje darova i ugošćivanja koji su ponuđeni s namjerom neprimjerenog utjecanja na postupanje druge osobe čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

ODJELJAK 907.

POSTOJEĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI

Uvod

- 907.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 907.2. Ako dođe do sudskog spora s klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja ili se on čini vjerojatnim, stvaraju se prijetnje temeljem osobnog interesa i zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Materijali za primjenu

Opće odredbe

- 907.3. P1. Odnos između klijentovog menadžmenta i članova tima za obavljanje usluga s izražavanjem uvjerenja mora karakterizirati potpuna iskrenost i potpuno otkrivanje informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Postojeći ili izgledni sudski spor između klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja i društva ili člana tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi utjecati na spremnost menadžmenta za otkrivanje svih informacija i stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa i zastrašenosti.
- 907.3. P2. Čimbenici koji su značajni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
 - odnosi li se sudski spor na prethodni angažman s izražavanjem uvjerenja.
- 907.3. P3. Ako se spor tiče člana tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja, primjer mjere kojom bi se mogle razriješiti takve prijetnje temeljem osobnog interesa i uslijed zastrašenosti je isključivanje te osobe iz tima za obavljanje usluge s izražavanjem uvjerenja.
- 907.3. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takvih prijetnji temeljem osobnog interesa i zastrašenosti je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda obavljenog posla.

ODJELJAK 910.

FINANCIJSKI INTERESI

Uvod

- 910.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 910.2. Držanje financijskog interesa u klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 910.3. P1. Financijski interes moguće je držati izravno ili neizravno preko posrednika kao što su zajednički investicijski modus, zaklada ili fond. Ako krajnji korisnik interesa ima kontrolu nad tim posrednikom ili mogućnost utjecanja na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao izravan. Nasuprot tome, ako krajnji korisnik nema kontrolu nad posrednikom ili mogućnost utjecanja na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao neizravan.
- 910.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja toga je li financijski interes značajan nekoj osobi u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 910.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnog interesa nastale kao rezultat držanja financijskog interesa u klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja uključuju:
- ulogu osobe koja ima financijski interes;
 - je li financijski interes izravan ili neizravan;
 - značajnost financijskog interesa.

Financijski interesi koje drži društvo, članovi tima za usluge s izražavanjem uvjerenja i članovi njihovih najužih obitelji

- Z910.4.** Izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja ne smije imati:
- (a) društvo; ili
- (b) član tima za usluge s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član njegove najuže obitelji.

Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja

- Z910.5.** Ako subjekt ima interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja koji mu daje kontrolu nad tim klijentom a klijent je značajan subjektu, niti društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja niti bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati izravne ili značajne neizravne financijske interese u tom subjektu.

Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika

Z910.6. Točka Z910.4. se također mora primijeniti i na financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja a koji interes se drži u skrbništvu u kome je društvo ili druga osoba skrbnik, osim ako:

- (a) skrbnik, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ili društvo nisu krajnji korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja koji se drži skrbništvom nije značajan za skrbništvo;
- (c) skrbništvom se ne može značajno utjecati na klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja; i
- (d) skrbnik, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe i društvo ne mogu značajno utjecati na odluku o ulaganju koja uključuje financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.

Nenamjerno stečeni financijski interesi

Z910.7. Ako društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe stekne izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja putem nasljeđivanja, darovanja, spajanja ili u sličnim okolnostima, a držanje tog interesa inače ne bi bilo dopušteno u skladu s ovim odjeljkom:

- (a) ako je interes steklo društvo, ono mora odmah otuđiti taj financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan; ili
- (b) ako je interes stekao član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, on mora odmah otuđiti taj financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan.

Financijski interesi – ostale okolnosti

Uža obitelj

910.8. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako je članu tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja poznato da član njegove uže obitelji ima izravan financijski interes ili značajan neizravan financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.

910.8. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:

- vrstu odnosa između člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja i člana njegove uže obitelji;
- je li financijski interes izravan ili neizravan;
- značajnost financijskog interesa za člana uže obitelji.

910.8. P3. Primjeri mjera kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa uključuju:

- da član uže obitelji, čim je to praktično izvedivo, otuđi ukupan financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan;
- isključivanje osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

910.8. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

Drugi pojedinci

910.8. P5. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati ako je članu tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja poznato da financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja imaju pojedinci kao što su:

- partneri i profesionalni zaposlenici društva, osim onih kojima točka Z910.4. izričito zabranjuje držanje takvih financijskih interesa, ili članovi njihovih najužih obitelji;
- osobe koje imaju bliski osobni odnos sa članom tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

910.8. P6. Primjer mjere kojom bi se mogla eliminirati takva prijetnja temeljem osobnog interesa je isključivanje člana tima s osobnim odnosom iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

910.8. P7. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:

- isključivanje člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja iz donošenja svih značajnih odluka u vezi s angažmanom za izražavanje uvjerenja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda rada člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja

ODJELJAK 911.

ZAJMOVI I GARANCIJE

Uvod

- 911.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 911.2. Zajam ili garancija za zajam uzeti od ili dani klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 911.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja jesu li zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednost imovine osobe i članova njene najuže obitelji.

Davanje zajmova i garancija klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja

Z911.4. Društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja osim ako su taj zajam ili garancija beznačajni:

- (a) društvu ili osobi koja daje zajam ili garanciju, ovisno što je primjenjivo; i
- (b) klijentu.

Zajmovi i garancije od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji je banka ili slična institucija

Z911.5. Društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji je banka ili slična institucija osim ako je taj zajam ili garancija dobivena u redovnom postupku i pod redovnim uvjetima.

911.5. P1. Zajmovi uključuju, na primjer, hipotekarne kredite, dopušteno prekoračenje po računima, kredite za kupnju automobila i dopušteno prekoračenje po karticama.

911.5. P2. Čak i ako društvo zajam od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji je banka ili slična institucija dobije po redovnom postupku i pod redovnim uvjetima, zajam bi ipak mogao stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ako je značajan klijentu ili društvu koje ga prima.

911.5. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje prijetnje temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledavatelja, koji nije član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja i dolazi iz umreženog društva koje nije krajnji korisnik zajma, za obavljanje pregleda posla.

Depoziti ili brokerski računi

Z911.6. Društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe ne smije imati depozite ili brokerski račun kod klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji je banka, brokerska kuća ili slična institucija, osim ako te depozite ili račune imaju pod redovnim komercijalnim uvjetima.

Zajmovi i jamstva od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji nije banka ili slična institucija

Z911.7. Društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće primiti zajam ili garanciju zajma od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja koji nije banka ili slična institucija, osim ako je taj zajam ili garancija beznačajan:

- (a) društvu ili osobi koja prima zajam ili garanciju, ovisno što je primjenjivo; i
- (b) klijentu.

ODJELJAK 920.

POSLOVNI ODNOSI

Uvod

- 920.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 920.2. Bliski poslovni odnos s klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja ili njegovim menadžmentom mogao bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 920.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 920.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji su proizašli iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- držanje financijskog interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja ili s vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja poslove višeg menadžmenta za tog klijenta;
 - dogovore da se jedna ili više usluga ili proizvoda društva i jedna ili više usluga ili proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
 - dogovore o distribuciji ili plasiranju na tržište koji podrazumijevaju da društvo distribuira ili plasira proizvode ili usluge klijenta ili da klijent distribuira ili plasira proizvode ili usluge društva.

Poslovni odnosi društva, člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili članova najuže obitelji

- Z920.4.** Društvo ili član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ne smiju imati bliski poslovni odnos s klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja ili njegovim menadžmentom osim ako je financijski interes beznačajan a poslovni odnos nevažan klijentu ili njegovom menadžmentu i društvu ili članu tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja, ovisno što je primjenjivo.
- 920.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja ili njegovog menadžmenta i člana najuže obitelji člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti.

Kupnja dobara ili usluga

- 920.5. P1. Ako društvo, član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe kupuje dobra i usluge od klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja to u pravilu ne stvara prijetnju neovisnosti ako je transakcija obavljena u sklopu redovitog poslovanja i pod uobičajenim tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogle bi biti takve vrste ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa.

920.5. P2. Primjeri mjera kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa uključuju:

- eliminiranje transakcije ili smanjenje njene veličine;
- isključivanje osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

ODJELJAK 921.

OBITELJSKI I OSOBNI ODNOSI

Uvod

- 921.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 921.2. Obiteljski ili osobni odnosi sa zaposlenicima klijenta mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 921.3. P1. Prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti mogli bi stvoriti obiteljski i osobni odnosi između člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja i direktora, službene osobe ili, ovisno o njihovoj ulozi, određenih zaposlenika klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja.
- 921.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti osobe u timu za uslugu s izražavanjem uvjerenja;
 - ulogu člana obitelji ili druge osobe u sklopu klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja, te bliskost tog odnosa.

Najuža obitelj člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja

- 921.4. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti nastaje ako je član najuže obitelji člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na temeljno predmetno pitanje angažmana za izražavanje uvjerenja.
- 921.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju koju ima član najuže obitelji;
 - ulogu člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.
- 921.4. P3. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti je isključivanje osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.
- 921.4. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je strukturiranje poslova tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana najuže obitelji.
- Z921.5.** Pojedinaac ne smije sudjelovati kao član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ako je bilo koji član njene najuže obitelji:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja;

- (b) kod angažmana potvrđivanja zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (c) je bio na takvoj poziciji u bilo kojem razdoblju koje pokriva angažman ili informacije o predmetnom pitanju.

Uža obitelj člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja

921.6. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, zblíženosti ili zastrašenosti nastaje u situacijama kad je član uže obitelji člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja:

- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) zaposlenik na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na temeljno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenik na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja.

921.6. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji uključuju:

- vrstu odnosa između člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja i člana uže obitelji;
- poziciju koju drži član uže obitelji;
- ulogu člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

921.6. P3. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takvu prijetnju temeljem osobnog interesa, zblíženosti ili zastrašenosti je isključivanje osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

921.6. P4. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa, zastrašenosti ili zblíženosti je strukturiranje poslova tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja na takav način da taj član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana uže obitelji.

Drugi bliski odnosi člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja

Z921.7. Član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja mora se konzultirati u skladu s politikama i postupcima društva ako ima bliski odnos s osobom koja nije član njegove najuže ili uže obitelji a koja je:

- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) zaposlenik na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na temeljno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenik na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja

921.7. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnog interesa, zblíženosti ili zastrašenosti nastale zbog takvog odnosa uključuju:

- vrstu odnosa između te osobe i člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja;
- poziciju koju drži osoba u okviru klijenta;

- ulogu člana tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

921.7. P2. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašivanja je isključivanje osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja.

921.7. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti je strukturiranje poslova tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost osobe s kojom ima bliski odnos.

Odnosi partnera i zaposlenika društva

921.8. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti mogla bi biti rezultat osobnih ili obiteljskih odnosa između:

- (a) partnera ili zaposlenika društva koji nije član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja; i
- (b) bilo kojeg od sljedećih pojedinaca u okviru klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja:
 - i. direktora ili službene osobe;
 - ii. zaposlenika klijenta na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na temeljno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenika klijenta na poziciji koja mu omogućava realizaciju značajnog utjecaja na informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja.

921.8. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- vrstu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
- stupanj interakcije između partnera ili zaposlenika društva s timom za uslugu s izražavanjem uvjerenja;
- poziciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
- ulogu osobe u sklopu klijenta.

921.8. P3. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti uključuju:

- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika tako da se smanji svaki potencijalni utjecaj na angažman s izražavanjem uvjerenja;
- uključivanje primjerenog pregledavatelja radi pregleda obavljenog relevantnog posla za izražavanje uvjerenja.

ODJELJAK 922.

NEDAVNI RAD ZA KLIJENTA USLUGE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

Uvod

- 922.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 922.2. Ako je član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja u nedavnoj prošlosti radio kao direktor ili odgovorna osoba ili kao zaposlenik klijenta usluge s izražavanjem uvjerenja, to bi moglo stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zbliženosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Rad u razdoblju obuhvaćenom izvješćem s izražavanjem uvjerenja

- Z922.3.** Tim za usluge s izražavanjem uvjerenja ne smije uključivati osobu koja je u razdoblju obuhvaćenom izvješćem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) bila direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga za izražavanje uvjerenja; ili
 - (b) bila zaposlenik na poziciji koja omogućava značajan utjecaj na odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenik na poziciji koja omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetnom pitanju u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Rad prije razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja

- 922.4. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zbliženosti mogla bi nastati ako je član tima za izražavanje uvjerenja prije razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) bio direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja; ili
 - (b) bio zaposlenik na poziciji koja omogućava značajan utjecaj na odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenik na poziciji koja omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetnom pitanju u okviru angažmana za izražavanje uvjerenja.

Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg angažmana s izražavanjem uvjerenja ocjenjivala odluka koju je osoba donijela i rad koji je obavila dok je bila zaposlena kod klijenta.

- 922.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- poziciju koju drži osoba u sklopu klijenta;
- dužinu razdoblja od kad je osoba prestala raditi za klijenta;
- ulogu člana tima za usluge s izražavanjem uvjerenja.

- 922.4. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnog interesa, samoprovjere ili zbliženosti je uključivanje primjerenog pregledatelja radi pregleda rada koji je obavio član tima za izražavanje uvjerenja.

ODJELJAK 923.

OBAVLJANJE DUŽNOSTI DIREKTORA ILI ODGOVORNE OSOBE KLIJENTA USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

Uvod

- 923.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 923.2. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja stvara prijetnje temeljem samoprovjere i osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe

- Z923.3.** Partner ili zaposlenik društva ne smije obavljati dužnost direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja.

Obavljanje dužnosti tajnika kompanije

- Z923.4.** Partner ili zaposlenik društva ne smije obavljati dužnost tajnika kompanije za klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja, osim ako:

- (a) to izričito dopušta lokalni zakon, pravila struke ili praksa;
- (b) menadžment donosi sve odluke; i
- (c) ako su dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje dokumentacije u vezi sa zakonskim prijavama.

- 923.4. P1. Pozicija tajnika kompanije ima različite implikacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi tajnika mogu se kretati od administrativnih poslova (kao što su upravljanje ljudskim resursima i vođenje evidencija i registara kompanije) do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja da se kompanija pridržava primjenjive regulative ili pružanja savjeta o pitanjima iz područja korporativnog upravljanja. U pravilu se na ovu poziciju gleda kao na poziciju koja podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom. Prema tome, ako partner ili zaposlenik društva obavlja dužnost tajnika kompanije za klijenta usluga izražavanja uvjerenja to stvara prijetnju. (Više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja dano je u odjeljku 950., Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja).

ODJELJAK 924.

ZAPOŠLJAVANJE U KLIJENTU USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

Uvod

- 924.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 924.2. Postojanje zapošljavanja u klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa, zblizenosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 924.3. P1. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti mogla bi nastati ako su sljedeće osobe bile članovi tima za usluge s izražavanjem uvjerenja ili partner u društvu:
- direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja;
 - zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenik na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetnom pitanju u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Ograničenja za bivše partnere ili članove timova za usluge s izražavanjem uvjerenja

- Z924.4.** Ako je bivši partner ili bivši član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja prešao raditi za klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja na poslovima:

- (a) direktora ili odgovorne osobe; ili
- (b) zaposlenika na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, zaposlenika na poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetnom pitanju u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja;

ta osoba neće nastaviti sudjelovati u poslovnim ili profesionalnim aktivnostima društva.

- 924.4. P1. Čak i ako je neka od osoba iz točke Z924.4. počela raditi za klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja na takvoj poziciji i ne nastavi sudjelovati u poslovnim ili profesionalnim aktivnostima društva i dalje bi mogla nastati prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti.
- 924.4. P2. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti može nastati ako bivši partner društva prijeđe raditi kod subjekta na neku od pozicija iz točke 924.3. P1., a taj subjekt kasnije postane klijent usluge s izražavanjem uvjerenja koje pruža društvo.
- 924.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- (a) poziciju koju je osoba preuzela kod klijenta;
 - (b) svako uključivanje osobe u budući rad tima za izražavanje uvjerenja;
 - (c) dužina razdoblja otkako je osoba bila član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili partner društva;

- (d) prethodnu poziciju osobe u okviru tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja ili društva, na primjer, je li bila odgovorna za održavanje redovitih kontakata s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

924.4. P4. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji temeljem zblizenosti ili zastrašenosti uključuju:

- uspostavljanje aranžmana prema kojem osoba nema pravo primati bilo kakve koristi ili plaćanja od društva, osim ako se obavljaju u skladu s unaprijed utvrđenim nepromjenjivim dogovorom;
- uspostavljanje aranžmana prema kojem sva dugovanja društva prema osobi nisu značajna za društvo;
- modificiranje plana angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- dodjeljivanje osoba koje posjeduju dovoljno iskustva u odnosu na osobu koja je prešla raditi za klijenta u tim za izražavanje uvjerenja;
- uključivanje primjerenog pregledatelja radi pregleda rada bivšeg člana tima za izražavanje uvjerenja.

Članovi tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja koji stupaju u pregovore o zapošljavanju kod klijenta

Z924.5. Društvo mora uspostaviti politike i postupke koji članovima tima za usluge s izražavanjem uvjerenja nalažu da obavijeste društvo o svom stupanju u pregovore o zaposlenju s klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja.

924.5. P1. Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje ako član tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja znajući da će ili bi mogao nekad u budućnosti prijeći raditi za klijenta.

924.5. P2. Primjer mjere kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnog interesa je isključivanje osobe iz angažmana s izražavanjem uvjerenja.

924.5. P3. Primjer mjere koja bi mogla poslužiti kao zaštitna mjera za rješavanja takve prijetnje temeljem osobnog interesa je uključivanje primjerenog pregledatelja radi pregleda svih značajnih prosudbi koje je ta osoba obavila kao član tima.

ODJELJAK 940.

DUGA POVEZANOST OSOBLJA S KLIJENTOM USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

Uvod

- 940.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 940.2. Ako je osoba uključena u angažman s izražavanjem uvjerenja koji se ponavlja tokom dužeg razdoblja, mogle bi nastati prijetnje temeljem zblizenosti i osobnog interesa. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- 940.3. P1. Prijetnja temeljem zblizenosti mogla bi nastati kao rezultat dugotrajne povezanosti osobe s:
- (a) klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja;
 - (b) višim menadžmentom klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja; ili
 - (c) odnosnim predmetnim pitanjem ili, kod angažmana potvrđivanja, i informacijama o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 940.3. P2. Prijetnja temeljem osobnog interesa mogla bi nastati kao rezultat zabrinutosti fizičke osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili njezine zainteresiranosti da zadrži bliski osobni odnos s članom višeg menadžmenta ili onima koji su zaduženi za upravljanje. Takva prijetnja bi mogla neprimjereno utjecati na prosudbe te fizičke osobe.
- 940.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji temeljem zblizenosti ili osobnog interesa uključuju:
- vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja;
 - koliko dugo je fizička osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja, rang te osobe u sklopu tima, te vrstu poslova koje je obavljala, uključujući i to je li takav odnos postojao i dok je osoba bila u prethodnom društvu;
 - u kojoj mjeri rad te osobe usmjerava, provjerava i nadzire osoblje višeg ranga;
 - u kojoj mjeri osoba, uslijed svog ranga, može utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova angažiranog tima;
 - bliskost osobnog odnosa osobe s klijentom usluga s izražavanjem uvjerenja ili, ako je primjenjivo, njegovim višim menadžmentom;
 - vrstu, učestalost i opseg interakcije između te osobe i klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja;

- je li došlo do promjena u vrsti ili kompleksnosti odnosno predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju;
- je li u skorije vrijeme bilo promjena osobe ili osoba kod klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja koje su odgovorne za odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, za informacije o predmetnom pitanju ili, ako je relevantno, višeg menadžmenta.

940.3. P4. Kombinacija dva ili više čimbenika mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja razine prijetnje. Na primjer, prijetnje temeljem zbliženosti koje su se razvile postupno kao rezultat sve bližeg odnosa između člana tima za usluge s izražavanjem uvjerenja i neke fizičke osobe iz klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja koja je na poziciji na kojoj može značajno utjecati na odnosno predmetno pitanje ili, kod angažmana potvrđivanja, na informacije o predmetnom pitanju mogle bi se smanjiti ako bi ta fizička osoba prestala raditi za klijenta.

940.3. P5. Primjer mjere kojom bi se mogle ukloniti prijetnje temeljem zbliženosti i osobnog interesa nastale u vezi angažmana je isključivanje fizičke osobe iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja u sklopu rotiranja osoblja.

940.3. P6. Primjeri mjera koje bi mogle poslužiti kao zaštitne mjere za razrješavanje takvih prijetnji temeljem zbliženosti ili osobnog interesa uključuju:

- promjenu uloge osobe u timu za izražavanje uvjerenja ili vrste i opsega poslova koje obavlja;
- uključivanje primjerenog pregledatelja koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja radi pregleda rada te osobe;
- provođenje redovitih neovisnih unutarnjih ili vanjskih provjera kvalitete angažmana.

Z940.4. Ako se društvo odluči da je razinu nastalih prijetnji moguće razriješiti samo tako što će rotiranjem osoblja osobu isključiti iz tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja, mora utvrditi primjereno razdoblje tokom kojeg ta osoba ne smije:

- biti član angažiranog tima za uslugu s izražavanjem uvjerenja;
- obavljati kontrolu kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- ostvarivati izravan utjecaj na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja.

To razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući razrješavanje prijetnji temeljem zbliženosti ili osobnog interesa.

ODJELJAK 950.

PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA KLIJENTIMA USLUGA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

Uvod

- 950.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 950.2. Društva bi mogla pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svojim sposobnostima i područjima stručnosti. Pružanje određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela i prijetnje neovisnosti.
- 950.3. Ovaj dio sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira za utvrđivanje, procjenjivanje i postupanje s prijetnjama neovisnosti kad se pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga s izražavanjem uvjerenja.
- 950.4. Nove poslovne prakse, evolucija financijskih tržišta i promjene u tehnologiji su samo neka od događanja zbog kojih nije moguće izraditi potpun popis usluga bez izražavanja uvjerenja koje je moguće pružiti klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja. Konceptualni okvir i opće odredbe u ovom odjeljku primjenjuju se kad društvo nudi klijentu pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja za koju ne postoje specifični zahtjevi i materijali za primjenu.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja

- 950.5. P1. Kad društvo klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja, postoji rizik da će društvo preuzeti odgovornost menadžmenta u vezi s odnosnim predmetnim pitanjem i, u angažmanu potvrđivanja, informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja, osim ako je društvo uvjerenjeno da su ispunjeni zahtjevi iz točaka Z900.13 i Z900.14.

Prihvatanje angažmana za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja

- Z950.6** Prije nego što društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluge za izražavanje uvjerenja društvo mora primijeniti konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i rješavanje svake prijetnje neovisnosti koja bi se mogla stvoriti pružanjem te usluge.

Utvrđivanje i ocjenjivanje prijetnji

- 950.7. P1. Opis kategorija prijetnji koje bi mogle nastati kad društvu klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja naveden je u točki 120.6. P3.
- 950.7. P2. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje i procjenjivanje različitih prijetnji koje bi mogle biti stvorene kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja uključuju:
- vrstu, opseg, namjeravano korištenje i svrhu usluge;

- način na koji će se usluga pružati, kao što je osoblje koje će biti uključeno i njegova lokacija;
- pravno i regulativno okruženje u kojem se usluga pruža;
- pitanje je li klijent subjekt od javnog interesa;
- razina stručnosti menadžmenta i zaposlenika klijenta s obzirom na vrstu pružene usluge;
- pitanje hoće li ishod usluge utjecati na odnosno predmetno pitanje i, u angažmanu potvrđivanja, pitanja koja se odražavaju u informacijama o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja i, ako hoće:
 - u kojoj će mjeri ishod usluge imati značajan učinak na odnosno predmetno pitanje i, u angažmanu potvrđivanja, na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja,
 - u kojoj mjeri klijent usluge s izražavanjem uvjerenja određuje značajne prosudbe (vidjeti točke: od Z900.13. do Z900.14.).
- stupanj oslanjanja na ishod te usluge u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- naknadu koja se odnosi na pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja.

Značajnost u odnosu na informacije klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja

950.8. P1. Značajnost je čimbenik koji je relevantan za procjenjivanje prijetnji stvorenih pružanjem usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja. Koncept značajnosti u vezi s informacijama o predmetnom pitanju klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja uređen je *Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjeno izdanje), Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili uvid u povijesne financijske informacije*. Utvrđivanje značajnosti zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe i na njega utječu i kvantitativni i kvalitativni čimbenici, kao i percepcije potreba korisnika za financijskim ili drugim informacijama.

Pružanje više usluga bez izražavanja uvjerenja istom klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja

950.9. P1. Društvo bi moglo pružati više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja. U takvim okolnostima, razmatranje kombiniranih učinaka prijetnji nastalih kao rezultat pružanja tih usluga relevantno je za ocjenjivanje prijetnji koje obavlja društvo.

Prijetnja temeljem samoprovjere

950.10 A1 Prijetnja temeljem samoprovjere mogla bi nastati ako, kod angažmana potvrđivanja, društvo uključeno u izradu informacija o predmetnom pitanju koje kasnije postanu informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja. Primjeri usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle stvoriti takvu prijetnju temeljem samoprovjere ako se pružaju u odnosu na informacije o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju:

- (a) izradu i pripremanje prospektivnih informacija i naknadno izdavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja u vezi s njima;
- (b) obavljanje procjene vrijednosti koja se odnosi na informacije ili čini dio informacija o predmetnom pitanju angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Klijenti usluga s izražavanjem uvjerenja koji su subjekti od javnog interesa

950.11. P1. Očekivanja o neovisnosti društva pojačana su kad društvo za subjekt od javnog interesa obavlja angažman usluge s izražavanjem uvjerenja, a rezultati tog angažmana bit će:

- (a) javno dostupni, uključujući dioničarima i drugima dionicima; ili
- (b) dani subjektu ili organizaciji osnovanoj zakonom ili regulativom za nadzor poslovanja poslovnog sektora ili aktivnosti.

Razmatranje tih očekivanja dio je razumnog i informiranog testa treće strane koji se primjenjuje pri utvrđivanju hoće li se pružiti usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.

950.11. P2. Ako postoji prijetnja samoprovjere u vezi s angažmanom poduzetim u okolnostima opisanim u točki 950.11. P1. (b), društvo se potiče objaviti postojanje prijetnje samoprovjere i korake poduzete radi njezinog razrješenja, strani koja angažira društvo ili onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom usluge s izražavanjem uvjerenja te subjektu ili organizaciji osnovanoj zakonom ili regulativom radi nadzora poslovanja poslovnog sektora ili aktivnosti kojoj će se dati rezultati angažmana.

Rješavanje prijetnji

950.12. P1. Točke od Z120.10. do 120.10. P2. uključuju zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za rješavanje prijetnji neovisnosti, uključujući opis zaštitnih mjera.

950.12. P2. Prijetnje neovisnosti stvorene pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja ili više usluga klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja razlikuju se ovisno o činjenicama i okolnostima angažmana s izražavanjem uvjerenja i vrsti usluge. Takve se prijetnje mogu riješiti primjenom zaštitnih mjera ili prilagodbom opsega predložene usluge.

950.12. P3. Primjeri mjera koje bi mogle biti zaštitne mjere za rješavanje takvih prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi tima angažiranog za uslugu s izražavanjem uvjerenja za obavljanje usluge.
- uključivanje primjerenog pregledavatelja koji nije bio uključen u pružanje usluge radi pregleda obavljenog rada na usluzi s izražavanjem uvjerenja ili radi pregleda obavljene usluge.

950.12. P4. Zaštitne mjere možda neće biti dostupne za smanjenje prijetnje nastale pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja na prihvatljivu razinu. U takvoj situaciji primjena konceptualnog okvira zahtijeva od društva da:

- (a) prilagodi opseg predložene usluge kako bi se uklonile okolnosti koje stvaraju prijetnju;
- (b) odbije ili okonča uslugu koja stvara prijetnju a koja se ne može eliminirati ili svesti na prihvatljivu razinu; ili
- (c) prekine angažman s izražavanjem uvjerenja.

ODJELJAK 990.

IZVJEŠĆA S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM I DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA)

Uvod

- 990.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi utvrdila, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 990.2. Ovaj odjeljak sadrži određene modifikacije dijela 4B. koje su dopuštene u određenim okolnostima kad je riječ o angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji podrazumijevaju izvješće s ograničenim korištenjem i distribucijom. Angažman za izdavanje izvješća čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u točki Z990.3. u ovom odjeljku se naziva 'kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja'.

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

- Z990.3.** Ako društvo namjerava izdati izvješće o angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, zahtjevi u pogledu neovisnosti iz dijela 4B. mogu se modificirati na način koji dopušta ovaj odjeljak, ali samo ako:
- (a) društvo komunicira s namjeravanim korisnicima izvješća o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja usluge; i
 - (b) namjeravani korisnici izvješća razumiju svrhu, informacije o predmetnom pitanju i ograničenja izvješća i izričito izraze svoje slaganje s primjenom modifikacija.
- 990.3. P1. Namjeravani korisnici izvješća mogli bi steći razumijevanje svrhe, informacije o predmetnom pitanju i ograničenja izvješća tako što će, izravno ili neizravno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime namjeravanih korisnika, sudjelovati u određivanju vrste i opsega angažmana. U oba slučaja, takvo sudjelovanje pomaže društvu u komuniciranju s namjeravanim korisnicima o pitanjima neovisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za primjenu konceptualnog okvira. Ovo također omogućuje društvu od namjeravanih korisnika dobiti suglasnost za modifikacije zahtjeva u pogledu neovisnosti.
- Z990.4.** Ako su namjeravani korisnici izvješća kategorija korisnika koji nisu pojedinačno određeni po nazivu ili imenu u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo ih mora naknadno obavijestiti o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti s kojima se suglasio njihov predstavnik.
- 990.4.P1 Na primjer, ako su namjeravani korisnici izvješća kategorija korisnika kao što su davatelji kredita u okviru sindiciranog kreditnog aranžmana, društvo bi moglo opisati modificirane zahtjeve u pogledu neovisnosti u dopisu o preuzimanju angažmana koji upućuje predstavniku grupe davatelja kredita. Predstavnik bi taj dopis potom mogao dati na uvid članovima te grupe davatelja kredita kako bi se ispunila obveza društva da upozna korisnike s modifikacijama zahtjeva u pogledu neovisnosti s kojima se predstavnik suglasio.
- Z990.5.** Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja, sve modifikacije dijela 4B. moraju biti ograničene na one iz točaka Z990.7. i Z990.8.

Z990.6. Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja koji ne uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj angažman s izražavanjem uvjerenja primijeniti dio 4B.

Financijski interesi, zajmovi i garancije, bliski poslovni odnosi, obiteljski i osobni odnosi

Z990.7. Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja:

- (a) relevantne odredbe odjeljaka 910., 911., 920., 921., 922. i 924. mora primjenjivati samo u odnosu na članove angažiranog tima i članove njihovih najužih i užih obitelji;
- (b) dužno je utvrditi, procijeniti i postupati sa svim prijetnjama neovisnosti nastalim uslijed postojanja interesa i odnosa, navedenim u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924., između klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja i sljedećih članova tima za izražavanje uvjerenja:
 - (i) oni koji pružaju savjete o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima; i
 - (ii) oni koji obavljaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) društvo je dužno procijeniti i postupati sa svim prijetnjama za koje angažirani tim ima razloga vjerovati da su nastale uslijed postojanja interesa i odnosa između klijenta usluga s izražavanjem uvjerenja i drugih osoba unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, kao što je navedeno u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924.

990.7. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju osobe koje preporučuju naknadu ili koje izravno nadziru, upravljaju ili obavljaju drugu vrstu nadzora nad angažiranim partnerom u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s obavljanjem tog angažmana.

Z990.8. Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja, ono ne smije imati značajan izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu usluge s izražavanjem uvjerenja.

POJMOVNIK S POPISOM KRATICA

Upotreba jednine u *Međunarodnom kodeksu etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* obavezno podrazumijeva i množinu i obrnuto a pojmovi imaju značenja navedena u nastavku teksta.

Objašnjenja definiranih pojmova su u Pojmovniku dana redovnim stilom slova, dok se za objašnjenja opisanih pojmova koja imaju posebna značenja u određenim dijelovima Kodeksa ili za dodatna objašnjenja definiranih pojmova koristi kurziv. Sljedeća tabela sadrži i poveznice na pojmove opisane u Kodeksu.

Angažirani partner	[Engagement partner]	Partner ili druga osoba u društvu koja odgovara za angažman i njegovo obavljanje, kao i za izvješće koje se izdaje u ime društva i koja, ako se tako zahtijeva, ima odgovarajuće ovlaštenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulativnog tijela.
Angažirani tim	[Engagement team]	Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i sve osobe koje je angažiralo društvo ili umreženo društvo radi obavljanja postupaka s izražavanjem uvjerenja u sklopu angažmana. Ovo isključuje vanjske stručnjake koje je angažiralo društvo ili drugo umreženo društvo. Pojam 'angažirani tim' također isključuje osobe koje rade u funkciji unutarnje revizije klijenta a koje izravno pomažu pri obavljanju angažmana revizije ako vanjski revizor postupa u skladu s zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.), <i>Korištenje radom internih revizora</i> .
Angažman potvrđivanja	[Attestation engagement]	Angažman s izražavanjem uvjerenja u sklopu kojeg strana koja nije profesionalni računovođa u javnoj praksi mjeri ili ocjenjuje odnosno predmetno pitanje u odnosu na određene kriterije. Strana koja nije profesionalni računovođa često i prezentira rezultirajuće informacije o predmetnom pitanju u izvješću ili izjavi. U nekim slučajevima, međutim, te informacije o predmetnom pitanju može prezentirati računovođa u izvješću s izražavanjem uvjerenja. Kod angažmana potvrđivanja, zaključak računovođe adresira pitanje sadrže li informacije o predmetnom pitanju značajna pogrešna prikazivanja. Zaključak računovođe može biti sročan tako da se odnosi na: (a) odnosno predmetno pitanje i primjenjive kriterije; (b) informacije o predmetnom pitanju i primjenjive kriterije; ili (c) izjavu primjerene strane.
Angažman s izražavanjem uvjerenja	[Assurance engagement]	Angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi nastoji prikupiti dostatne i primjerene dokaze radi izražavanja zaključka koji je oblikovan s ciljem povećanja stupnja

		<p>povjerenja namjeravanih korisnika, koji nisu odgovorna stranka, u informacije o predmetnom pitanju.</p> <p>(MSIU 3000 (izmijenjen) opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se obavljaju sukladno tom standardu, dok Okvir za izražavanje uvjerenja daje opći opis angažmana s izražavanjem uvjerenja, u odnosu na koje se primjenjuju <i>Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi)</i>, <i>Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi)</i> i <i>Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ovi)</i>).</p> <p><i>U dijelu 4B, pojam „angažman s izražavanjem uvjerenja“ se odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili angažmani uvida.</i></p>
Angažman uvida	[Review engagement]	<p>Angažman s izražavanjem uvjerenja koji se obavlja u skladu s <i>Međunarodnim standardima za angažmane uvida</i> ili ekvivalentnim setom standarda, u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome je li uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji se zahtijevaju u reviziji, nešto zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu, u svim značajnim odrednicama, pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.</p>
Direktor ili odgovorna osoba	[Director or officer]	<p>Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom ili koji djeluju na ekvivalentnoj poziciji bez obzira na njihov naziv a koji bi se mogli razlikovati od jurisdikcije do jurisdikcije.</p>
Društvo	[Firm]	<p>(a) samostalni profesionalni računovođa, ortaštvo ili korporacija profesionalnih računovođa;</p> <p>(b) subjekt koji kontrolira takve stranke, putem vlasništva, menadžmenta ili na druge načine; i</p> <p>(c) subjekt kojeg kontroliraju takve stranke, putem vlasništva, menadžmenta ili na druge načine.</p> <p><i>Točke 400.4. i 900.3. objašnjavaju kako se pojam 'društvo' koristi u smislu odgovornosti profesionalnih računovođa i društava da postupaju u skladu s dijelovima 4A. ili 4B.</i></p>
Financijski interes	[Financial interest]	<p>Interes u vlasničkim ili drugim vrijednosnim papirima, obveznicama, zajmovima ili drugim dužničkim instrumentima nekog subjekta, uključujući prava i obveze stjecanja takvog interesa i derivate izravno povezane s takvim interesom.</p>

Financijski izvještaji	[Financial statements]	<p>Strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke, namijenjen priopćavanju o ekonomskim resursima ili obvezama subjekta u određenom trenutku ili promjenama istih tijekom određenog razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Pojam se može odnositi na cjeloviti skup financijskih izvještaja, ali i na pojedinačni izvještaj kao što je bilanca ili izvještaj o prihodima i rashodima s povezanim objašnjavajućim bilješkama.</p> <p><i>Pojam se ne odnosi na konkretne elemente, konta ili pozicije financijskog izvještaja.</i></p>
Financijski izvještaji o kojima će društvo izraziti mišljenje	[Financial statements on which the firm will express an opinion]	U slučaju pojedinačnog subjekta, financijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, poznatih i pod nazivom financijski izvještaji grupe, konsolidirani financijski izvještaji.
Financijski izvještaji posebne namjene	[Special purpose financial statements]	Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom za financijsko izvještavanje koji je oblikovan za zadovoljenje potreba određenih korisnika za financijskim informacijama.
Informacije o predmetnom pitanju	[Subject matter information]	Ishod mjerenja ili ocjene odnosnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije, tj. informacije koje rezultiraju iz primjene kriterija na odnosno predmetno pitanje.
Izravni angažman	[Direct engagement]	Angažman s izražavanjem uvjerenja u sklopu kojeg profesionalni računovođa u javnoj praksi mjeri ili ocjenjuje odnosno predmetno pitanje u odnosu na primjenjive kriterije i prezentira rezultirajuće informacije o predmetnom pitanju kao dio izvješća s izražavanjem uvjerenja ili kao njegov pripadni prilog. Kod izravnog angažmana, zaključak računovođe adresira iskazani ishod mjerenja ili ocjene odnosnog predmetnog pitanja u odnosu na kriterije.
Izravni financijski interes	[Direct financial interest]	<p>Financijski interes:</p> <p>(a) koji je u izravnom vlasništvu i pod kontrolom pojedinca ili subjekta (uključujući one kojima na diskrecijskoj osnovi upravljaju drugi); ili</p> <p>(b) koji je u posrednom vlasništvu preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade, fonda ili drugog posrednika nad kojim pojedinac ili subjekt ima kontrolu ili mogućnost utjecati na odluke o ulaganjima.</p>

Klijent revizije	[Audit client]	Subjekt u vezi s kojim društvo obavlja angažman revizije. Ako je klijent revizije društvo uvršteno na burzi, pod tim pojmom se uvijek podrazumijevaju i s njime povezani subjekti. Ako klijent revizije nije društvo uvršteno na burzi, pod tim pojmom se podrazumijevaju oni povezani subjekti nad kojima klijent revizije ima izravnu ili neizravnu kontrolu (<i>vidjeti i točku Z400.20.</i>). <i>U dijelu 4A., pojam 'klijent revizije' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'klijenta uvida'.</i>
Klijent usluga s izražavanjem uvjerenja	[Assurance client]	Odgovorna strana i također, kod angažmana potvrđivanja, strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju (koja može biti ista osoba kao i odgovorna strana).
Klijent uvida	[Review client]	Subjekt u vezi s kojim društvo obavlja angažman uvida.
Ključni revizijski partner	[Key audit partner]	Angažirani partner, osoba odgovorna za pregled kvalitete angažmana i drugi partneri u reviziji, ako postoje, koji u sklopu angažiranog tima donose ključne odluke ili prosudbe o značajnim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje. Ovisno o okolnostima i ulozi osoba koje sudjeluju u reviziji, 'drugi partneri u reviziji' bi mogli uključivati, na primjer, partnere u reviziji odgovorne za značajna ovisna društva ili ogranke.
Kriteriji	[Criteria]	Određene vrijednosti (benchmark) koje se koriste za mjerenje ili ocjenjivanje odnosnog predmetnog pitanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. 'Primjenjivi kriteriji' su kriteriji koji se koriste za neki konkretni angažman.
Konceptualni okvir	[Conceptual framework]	<i>Opis pojma naveden je u odjeljku 120.</i>
Kvalificirani angažman revizije	[Eligible audit engagement]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 800.2. za potrebe odjeljka 800.</i>
Kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja	[Eligible assurance engagement]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 990.2. za potrebe odjeljka 990.</i>
Moglo bi	[Might]	<i>Ovaj pojam se u Kodeksu koristi radi izražavanja mogućnosti pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja radnje. Pojam ne pripisuje određeni stupanj mogućnosti ili vjerojatnosti kada se koristi u vezi s prijetnjom, budući da</i>

		<i>procjena razine prijetnje ovisi o činjenicama i okolnostima koje su vezane za konkretno pitanje, događaj ili smjer djelovanja.</i>
Mogu/imaju pravo	[May]	<i>Ovaj izraz se u Kodeksu koristi za davanje dopuštenja za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. Pojam se ne koristi za izražavanje mogućnosti.</i>
Mreža	[Network]	Veća struktura: a) koja je usmjerena na suradnju; i b) koja je jasno usmjerena na diobu profita ili troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke upravljanja kvalitetom, zajedničku poslovnu strategiju, koja koristi zajednički naziv kao brend ili značajan dio profesionalnih resursa
Najuža obitelj	[Immediate family]	Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član obitelji.
Neizravni financijski interes	[Indirect financial interest]	Financijski interes koji drži krajnji korisnik preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nema kontrolu ili mogućnost utjecanja na odluke o ulaganjima.
Neovisnost	[Independence]	Neovisnost obuhvaća: (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućava izražavanje zaključka bez da na njega djeluju utjecaji koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, čime se pojedincu omogućava djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom; (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je kompromitiran integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana revizijskog tima ili tima usluge s izražavanjem uvjerenja. <i>Kao što to propisuju točke 400.5. i 900.4., svako opisivanje pojedinca ili društva kao 'neovisnih' znači da su usklađeni s odredbama dijela 4A. i 4B, ovisno što je primjenjivo.</i>
Nepridržavanje zakona i regulative (profesionalni	[Non-compliance with laws and regulations, Professional	<i>Nepridržavanje zakona i regulative (u daljem tekstu: nepridržavanje) obuhvaća svaki propust ili djelovanje, namjerno ili nenamjerno, suprotno važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće osobe:</i>

<i>računovođe u gospodarstvu)</i>	Accountants in Business]	<p>(a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu;</p> <p>(b) oni koji su zaduženi za upravljanje tom poslodavnom organizacijom;</p> <p>(c) menadžment poslodavne organizacije; ili</p> <p>(d) drugi pojedinci koji rade za tu poslodavnu organizaciju ili postupaju po njenim uputama.</p> <p>Opis ovog pojma naveden je u točki 260.5. P1.</p>
Nepridržavanje zakona i regulative (profesionalni računovođe u javnoj praksi)	[Non-compliance with laws and regulations, Professional Accountants in Public Practice]	<p>Nepridržavanje zakona i regulative obuhvaća svaki propust ili djelovanje, namjerno ili nenamjerno, suprotno važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće osobe:</p> <p>(a) klijent;</p> <p>(b) oni koji su zaduženi za upravljanje klijentom;</p> <p>(c) menadžment klijenta; ili</p> <p>(d) drugi pojedinci koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama.</p> <p>Opis ovog pojma naveden je u točki 360.5. P1.</p>
Odgovarajući pregledavatelj	[Appropriate reviewer]	<p>Odgovarajući pregledavatelj je profesionalna osoba koja ima potrebno znanje, vještine, iskustvo i ovlaštenja za obavljanje pregleda relevantnih obavljenih poslova ili pruženih usluga na objektivan način. Ova osoba mogla bi biti profesionalni računovođa.</p> <p>Opis ovog pojma naveden je u točki 300.8. P4.</p>
Odgovorna strana	[Responsible party]	Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja to je strana koja odgovara za odnosno predmetno pitanje.
Odnosno predmetno pitanje	[Underlying subject matter]	Pojava koja se mjeri ili ocjenjuje primjenom kriterija.
Oglašavanje	[Advertising]	Priopćivanje javnosti informacija o uslugama ili vještinama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja klijenata profesionalnih usluga.
Oni koji su zaduženi za upravljanje ¹	[Those charged with governance]	Osoba/e ili organizacija/e (na primjer korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadziranje strateškog usmjerenja subjekta i obveza povezanih s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. U nekim jurisdikcijama, oni koji su zaduženi za upravljanje kod određenih subjekata mogli bi uključivati menadžersko osoblje,

¹ Engleski pojam "Those charged with governance" uobičajeno se prevodi kao „oni koji su zaduženi za upravljanje“ iako bi prijevod „oni koji su zaduženi za nadzor“ bio primjereniji u kontekstu dualističkog ustroja organa upravljanja društava kapitala (napomena prevoditelja).

		na primjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta iz privatnog ili javnog sektora ili vlasnika-menadžera.
Postojeći računovođa	[Existing accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je trenutno imenovan za obavljanje revizije ili koji obavlja računovodstvene, porezne, savjetodavne ili slične profesionalne usluge nekom klijentu.
Poticaj	[Inducement]	<p>Predmet, situacija ili radnja koja se koristi radi utjecanja na ponašanje druge osobe, ali ne nužno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren.</p> <p><i>Poticaj može biti sve od manjih ugošćivanja između poslovnih kolega (kod profesionalnih računovođa u gospodarstvu) ili između profesionalnih računovođa i postojećih ili potencijalnih klijenata (kod profesionalnih računovođa u javnoj praksi) do radnji koje vode neprimjerenosti zakona i regulative.</i></p> <p><i>Poticaji mogu imati različite oblike, na primjer:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • darovi; • ugošćivanje; • zabava; • donacije u političke ili dobrotvorne svrhe; • pozivanje na prijateljstvo i lojalnost; • osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika; <p><i>preferencijalni tretman, prava ili privilegije.</i></p>
Povezani subjekt	[Related entity]	<p>Subjekt koji je s klijentom povezan na jedan od sljedećih načina:</p> <p>(a) subjekt koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom, ako je klijent značajan takvom subjektu;</p> <p>(b) subjekt koji ima izravni financijski interes u klijentu, ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan takvom subjektu;</p> <p>(c) subjekt nad kojim klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu;</p> <p>(d) subjekt u kojem klijent ili subjekt povezan s klijentom pod (c) ima izravni financijski interes koji mu omogućava značajan utjecaj nad takvim subjektom i interes je značajan klijentu i povezanom subjektu pod (c); i</p> <p>(e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom ('sestrinski subjekt'), ako su i sestrinski subjekt i klijent oboje značajni subjektu koji kontrolira klijenta i sestrinski subjekt.</p>

Povijesne financijske informacije	[Historical financial information]	Informacije izražene u financijskim terminima u vezi s određenim subjektom, prvenstveno izvedene iz njegovog računovodstvenog sustava o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u određenim vremenskim točkama u prošlosti.
Predloženi računovođa	[Proposed accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji razmatra prihvaćanje angažmana revizije ili angažman za pružanje računovodstvenih, poreznih, savjetodavnih ili sličnih profesionalnih usluga budućem klijentu (ili, u određenim slučajevima, već postojećem klijentu).
Pregled kvalitete angažmana	[Engagement quality review]	Objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i zaključaka koji su na tim prosudbama zasnovani koje obavlja pregledavatelj kvalitete angažmana i koji se dovršava na ili prije datuma izvješća o angažmanu.
Pregledavatelj kvalitete angažmana	[Engagement quality reviewer]	Partner, drugi pojedinac u društvu ili eksterni pojedinac kojeg je imenovalo društvo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.
Prethodni računovođa	[Predecessor accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je posljednji bio imenovan za angažman revizije ili pružao računovodstvene, porezne, savjetodavne ili slične profesionalne usluge klijentu, u uvjetima kada nema postojećeg računovođe.
Prihvatljiva razina	[Acceptable level]	Razina u odnosu na koju bi profesionalni računovođa primjenjujući test razumne i informirane treće strane vjerojatno zaključio da se pridržava temeljnih načela.
Prijetnje	[Threats]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 120.6. P3. i uključuje sljedeće kategorije:</i> <i>Osobni interes</i> 120.6. P3. (a); <i>Samoprovjera</i> 120.6. P3. (b); <i>Zagovaranje</i> 120.6. P3. (c); <i>Zbliženost</i> 120.6. P3. (d); <i>Zastrašenost</i> 120.6. P3. (e).
Profesionalna aktivnost	[Professional activity]	Aktivnost koja zahtijeva vještine iz računovodstva ili srodnih područja koju obavlja profesionalni računovođa, uključujući računovodstvo, reviziju, poreze, poslovodno savjetovanje i upravljanje financijama.

Profesionalna prosudba	[Professional judgment]	<p><i>Profesionalna prosudba uključuje primjenu relevantnog osposobljavanja, profesionalnog znanja, vještina i iskustva koje je sumjerljivo s činjenicama i okolnostima, uzimajući u obzir vrstu i opseg određenih profesionalnih aktivnosti te uključenih interesa i odnosa.</i></p> <p><i>Ovaj pojam je opisan u točki 120.5 P4.</i></p>
Profesionalne usluge	[Professional services]	Profesionalne aktivnosti koje se obavljaju za klijenta.
Profesionalni računovođa	[Professional accountant]	<p>Osoba koja je član organizacije članice IFAC-a.</p> <p><i>U dijelu 1., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u gospodarstvu i na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i></p> <p><i>U dijelu 2., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na profesionalne računovođe u gospodarstvu.</i></p> <p><i>U dijelovima 3., 4A. i 4B., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i></p>
Profesionalni računovođa u gospodarstvu	[Professional accountant in business]	Profesionalni računovođa koji radi u sektorima trgovine, industrije, uslužnih djelatnosti, javnom sektoru, sektoru obrazovanja, neprofitnom sektoru ili u regulativnim ili profesionalnim tijelima, a koji bi mogao biti zaposlenik, dobavljač, partner, direktor (izvršni ili neizvršni), vlasnik-direktor ili volonter.
Profesionalni računovođa u javnoj praksi	[Professional accountant in public practice]	<p>Profesionalni računovođa u društvu koje pruža profesionalne usluge, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, oporezivanje ili savjetovanje).</p> <p><i>Pojam 'profesionalni računovođa u javnoj praksi' odnosi se i na društva profesionalnih računovođa u javnoj praksi.</i></p>
Razdoblje angažmana (za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili uvida)	[Engagement period, Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements]	Razdoblje angažmana počinje kad tim za izražavanje uvjerenja počne obavljati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana. Razdoblje angažmana završava kad se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kasnijim od sljedeća dva događaja: kad jedna od strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kad se izda završno izvješće s izražavanjem uvjerenja.
Razdoblje angažmana (za	[Engagement period, Audit	Razdoblje angažmana počinje kada revizijski tim počne obavljati reviziju. Razdoblje angažmana završava kada se izda revizijsko izvješće. Kod ponavljajućih angažmana, trajanje

angažmane revizije i uvida)	and Review Engagements]	angažmana završava kasnijim od sljedeća dva događaja: kada jedna od stranaka obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završno revizijsko izvješće.
Razdoblje aktivnog djelovanja	[Time-on period]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki Z540.5.</i>
Razdoblje mirovanja	[Cooling-off period]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki Z540.5. za potrebe točaka od Z540.11. do Z540.19.</i>
Razumna i informirana treća strana Test razumne i informirane treće strane	[Reasonable and informed third party] [Reasonable and informed third party test]	<i>Test razumne i informirane treće strane odnosi se na razmatranje profesionalnog računovođe o tome bi li druga osoba vjerojatno donijela iste zaključke kao on. Takvo razmatranje se obavlja iz gledišta razumne i informirane treće strane koja odvaguje sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka poznate računovođi ili bi se razumno moglo očekivati da su poznate računovođi. Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali treba imati relevantno znanje i iskustvo kako bi mogla razumjeti i nepristrano procijeniti primjerenost zaključaka do kojih je računovođa došao.</i> <i>Ti su pojmovi opisani u točki 120.5 P6.</i>
Revizija	[Audit]	<i>U dijelu 4A., pojam 'revizija' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'uvid'.</i>
Revizijski angažman	[Audit engagement]	Angažman s razumnim uvjerenjem u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni (ili pružaju li istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, kao što je angažman koji se obavlja u skladu s <i>Međunarodnim revizijskim standardima</i> . To uključuje zakonsku reviziju koju zahtijevaju zakoni ili druga regulativa. <i>U dijelu 4A., pojam „revizijski angažman“ primjenjuje se u jednakom značenju i na „angažman uvida“.</i>
Revizijski tim	[Audit team]	(a) Svi članovi angažiranog tima za angažman revizije; (b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana revizije, uključujući: i. osobe koje preporučuju nagradu ili izravno nadziru, upravljaju ili na drugi način nadziru angažiranog partnera u vezi s obavljanjem tog angažmana, uključujući sve osobe koje su redom višeg ranga od angažiranog partnera sve do

		<p>razine glavnog ili poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta);</p> <p>ii. osobe koje za angažman obavljaju konzultacije o stručnim pitanjima i specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcija ili događaja za potrebe angažmana; i</p> <p>iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koje obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana; i</p> <p>Svi oni unutar umreženog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana revizije.</p> <p><i>U dijelu 4A., pojam 'revizijski tim' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'tim za uvid'.</i></p>
Revizijsko izvješće	[Audit report]	<i>U dijelu 4A., pojam 'revizijsko izvješće' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'izvješće o uvidu'.</i>
Subjekt od javnog interesa	[Public interest entity]	<p>(a) uvršteni subjekt; ili</p> <p>(b) subjekt:</p> <p>i. koji je zakonima ili regulativom definiran kao subjekt od javnog interesa; ili</p> <p>ii. za kojeg regulativa ili zakoni zahtijevaju obavljanje revizije u skladu s istim zahtjevima u pogledu neovisnosti koji se primjenjuju na uvrštene subjekte. Takvu regulativu moglo bi donijeti bilo koje relevantno regulativno tijelo, uključujući regulativno tijelo za reviziju.</p> <p><i>Drugi subjekti bi se također mogli smatrati subjektima od javnog interesa, kao što je navedeno u točki 400.8.</i></p>
Temeljna načela	[Fundamental principles]	<p><i>Opis ovog pojma naveden je točki 110.1. P1. Temeljna načela su pojedinačno opisana u okviru sljedećih točaka:</i></p> <p><i>integritet</i> Z111.1.;</p> <p><i>objektivnost</i> Z112.1.;</p> <p><i>profesionalna kompetentnost</i></p> <p><i>i dužna pažnja</i> Z113.1.;</p> <p><i>povjerljivost</i> Z114.1.;</p> <p><i>profesionalno ponašanje</i> Z115.1.</p>

Tim za izražavanje uvjerenja	[Assurance team]	<p>(a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja;</p> <p>(b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. osobe koje preporučuju nagradu za angažiranog partnera ili koje obavljaju izravan nadzor, upravljaju ili na drugi način nadziru partnera na angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s obavljanjem tog angažmana; ii. osobe koje obavljaju konzultacije o stručnim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje za potrebe angažmana s izražavanjem uvjerenja; i iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući one koje obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana.
Tim za uvid	[Review team]	<p>(a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu uvida; i</p> <p>(b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. osobe koje preporučuju nagradu, ili izravno nadziru, upravljaju ili na drugi način nadziru angažiranog partnera u vezi s obavljanjem angažmana, uključujući one koji su redom višeg ranga od angažiranog partnera sve do glavnog ili poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta); ii. osobe koje obavljaju konzultacije o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima za potrebe angažmana; iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koje obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana; i <p>Svi oni unutar umreženog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida.</p>
Umreženo društvo	[Network firm]	<p>Društvo ili subjekt koji pripada nekoj mreži.</p> <p><i>Za više informacija, vidjeti točke od 400.50. P1. do 400.54.P1.</i></p>
Ured	[Office]	<p>Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana na temelju zemljopisnih obilježja ili prema vrsti poslova.</p>
Uvjetovana naknada	[Contingent fee]	<p>Naknada koja se obračunava prema unaprijed utvrđenoj osnovi povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatima usluga koje je</p>

		društvo obavilo. Naknada koju odredi sud ili drugo tijelo javne uprave ne smatra se uvjetovanom naknadom.
Uvršteni subjekt	[Listed entity]	Subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju ili su uvršteni na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakog tijela.
Uža obitelj	[Close family]	Roditelj, dijete ili brat/sestra koji nisu članovi najuže obitelji.
Vanjski stručnjak	[External expert]	Osoba (koja nije partner ili član profesionalnog osoblja, uključujući i privremenog osoblja društva ili umreženog društva) ili organizacija koja raspolaže vještinama, znanjem i iskustvom u područjima koja nisu računovodstvo ili revizija, čiji rad u tim područjima se koristi kao pomoć profesionalnom računovođi u pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza.
Viši profesionalni računovođa u gospodarstvu	[Senior professional accountant in business]	<i>Viši profesionalni računovođe u gospodarstvu su direktori, voditelji ili iskusni zaposlenici koji mogu značajno utjecati na i donositi odluke o pribavljanju, raspoređivanju i nadzoru ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa poslodavne organizacije.</i> <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 260.11. P1.</i>
Zaštitne mjere	[Safeguards]	<i>Zaštitne mjere su radnje koje, pojedinačno ili skupno profesionalni računovođa poduzima radi učinkovite redukcije prijetnji pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu.</i> <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 120.10. P2.</i>
Značajna šteta	[Substantial harm]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točkama 260.5. P3. i 360.5. P3.</i>

POPIS KRATICA I STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

POPIS KRATICA

Kratika	Objašnjenje
<i>COSO</i> (engl. skr.)	Odbor organizacija-sponzora <i>Treadway</i> komisije
<i>CoCo</i> (engl. skr.)	Kriteriji kontrole certificiranih profesionalnih računovođa Kanade
<i>IAASB</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja
<i>IESBA</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe
<i>IFAC</i> (engl. skr.)	Međunarodna federacija računovođa
MRevS	Međunarodni revizijski standardi
MSIU	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
MSU	Međunarodni standardi za angažmane uvida
MSUK	Međunarodni standardi upravljanja kvalitetom
Okvir za izražavanje uvjerenja	Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja

POPIS STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

Standard	Puni naziv
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 610 (izmijenjen 2013.)	Korištenje radom internih revizora
MSIU 3000 (izmijenjen)	Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesnih financijskih informacija
MSUK 1	Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju revizije ili uvide u financijske izvještaje ili ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja ili povezane usluge
MSUK 2	Pregled kvalitete angažmana
MSU 2400 (izmijenjen)	Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Osim sljedećih izmjena koje će stupiti na snagu u prosincu 2022. godine, Kodeks je na snazi.

- Izmjene u odnosu na usluge bez izražavanja mišljenja (eng. NAS) i u odnosu na odredbe Kodeksa povezanih s naknadama, koje su objavljene na internetskim stranicama IESBA-e u travnju 2021. godine.
- Izmjene za rješavanje objektivnosti pregledavatelja kvalitete angažmana (eng. EQR) i drugih odgovarajućih pregledavatelja, koje su objavljene na internetskim stranicama IESBA-e, u siječnju 2021. godine.
- Usklađujuće izmjene Kodeksa povezane s upravljanjem kvalitetom koje su izdane kao rezultat finalizacije paketa standarda upravljanja kvalitetom Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (eng. IAASB) koje su objavljene na internetskim stranicama IESBA-e u travnju 2021. godine

Ranije usvajanje je dopušteno.

IZMJENE KODEKSA – IZMJENE DEFINICIJA SUBJEKTA UVRŠTENOG NA BURZU I SUBJEKTA OD JAVNOG INTERESA

SADRŽAJ

Odjeljak 400.

POSLJEDIČNE I USKLAĐUJUĆE IZMJENE

Odjeljak 300.

Odjeljak 600.

Pojmovnik, uključujući popis kratica

DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

ODJELJAK 400.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

Uvod

Opće odredbe

...

Subjekti od javnog interesa

[Postojeća točka 400.8. bit će zamijenjena točkom 400.8. u nastavku]

400.8. Neki od zahtjeva i materijala za primjenu navedenih u ovom dijelu Kodeksa primjenjivi su samo na reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, što odražava znatan interes javnosti za financijsko stanje tih subjekata zbog mogućeg učinka njihove financijske dobrobiti na dionike.

[Točke 400.9. i 400.10. bit će dodane nakon točke 400.8.]

400.9. Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri procjenjivanju opsega javnog interesa za financijsko stanje subjekta uključuju:

- vrstu poslovanja ili aktivnosti, kao što je preuzimanje financijskih obveza prema javnosti kao dio primarnog poslovanja subjekta;
- podliježe li subjekt regulativnom nadzoru oblikovanom kako bi doprinijelo povjerenju da će subjekt ispuniti svoje financijske obveze;
- veličinu subjekta;
- važnost subjekta za sektor u kojem posluje, uključujući i to koliko je lako zamjenjiv u slučaju financijskog neuspjeha;
- broj i vrsta dionika, uključujući ulagatelje, kupce, vjerovnike i zaposlenike;
- potencijalni sustavni utjecaj na druge sektore i gospodarstvo u cjelini u slučaju financijskog neuspjeha subjekta.

400.10. Dionici su povećali očekivanja u pogledu neovisnosti društva koje obavlja revizijski angažman za subjekt od javnog interesa zbog značaja javnog interesa za financijsko stanje subjekta. Svrha je zahtjeva i materijala za primjenu na subjekte od javnog interesa, kako je

opisano u točki 400.8., ispuniti ta očekivanja, čime se povećava povjerenje dionika u financijske izvještaje subjekta koji se mogu upotrijebiti pri procjeni financijskog stanja subjekta.

[Postojeće točke od 400.9. do Z400.14. (kako su izmijenjene projektom NAS-a) ponovno će se numerirati kao točke od 400.11. do Z400.16. respektivno]

Zahtjevi i materijali za primjenu

[Točke od Z400.17. do Z400.21. zajedno s naslovom u nastavku bit će dodane nakon točke Z400.16.]

Subjekti od javnog interesa

Z400.17. Za potrebe ovog dijela Kodeksa društvo mora tretirati subjekt kao subjekt od javnog interesa kad spada u bilo koju od sljedećih kategorija:

- (a) subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje;
- (b) subjekt čija je jedna od glavnih funkcija uzimanje depozita od javnosti;
- (c) subjekt čija je jedna od glavnih funkcija pružanje javnosti usluga osiguranja; ili
- (d) subjekt naveden kao takav zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima kako bi ispunio svrhu opisanu u točki 400.10.

400.17. P1. Kad se pojmovi različiti od subjekta od javnog interesa primjenjuju na subjekte prema zakonu, regulativi ili profesionalnim standardima kako bi se ispunila svrha opisana u točki 400.10., takvi se pojmovi smatraju istovjetnim pojmovima. Međutim, ako se zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima subjekti označavaju kao "subjekti od javnog interesa" iz razloga koji nisu povezani sa svrhom opisanom u točki 400.10., takav naziv ne znači nužno da su ti subjekti subjekti od javnog interesa za potrebe Kodeksa.

Z400.18. Prilikom postupanja u skladu sa zahtjevom iz točke Z400.17. društvo mora uzeti u obzir izričiti definicije utvrđene zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima za kategorije iz točke Z400.17. (a) do (c).

400.18. P1. Kategorije iz točke Z400.17. (a) do (c) široko su definirane i ne uzima se u obzir veličina ili drugi čimbenici koji mogu biti relevantni u određenoj jurisdikciji. Kodeksom se stoga predviđa da tijela odgovorna za utvrđivanje etičkih standarda za profesionalne računovođe izričiti definiraju te kategorije, na primjer:

- upućivanje na određena javna tržišta za trgovanje vrijednosnim papirima;
- upućivanje na lokalni zakon ili regulativu koja definira banke ili društva za osiguranje;
- uključivanje izuzeća za određene vrste subjekata, kao što je subjekt s uzajamnim vlasništvom;
- postavljanje kriterija veličine za određene vrste subjekata.

400.18. P2. Točka Z400.17. (d) predviđa da će tijela odgovorna za utvrđivanje etičkih standarda za profesionalne računovođe dodati kategorije subjekata od javnog interesa kako bi ispunila svrhu opisanu u točki 400.10., uzimajući u obzir čimbenike kao što su oni iz točke 400.9. Ovisno o činjenicama i okolnostima u određenoj jurisdikciji, takve kategorije mogu uključivati:

- mirovinske fondove;
- instrumente za zajednička ulaganja;
- privatne subjekte s velikim brojem dionika (osim ulagatelja);
- neprofitne organizacije ili vladini subjekti;
- komunalna trgovačka društva.

400.19. P1. Društvo se potiče utvrditi hoće li se prema drugim subjektima odnositi kao prema subjektima od javnog interesa za potrebe ovog dijela Kodeksa. Pri tom utvrđivanju društvo bi moglo uzeti u obzir čimbenike iz točke 400.9., kao i sljedeće čimbenike:

- hoće li subjekt vjerojatno postati subjekt od javnog interesa u bliskoj budućnosti;
- je li u sličnim okolnostima, društvo prethodnik primijenilo zahtjeve za neovisnost koji se primjenjuju kod subjekata od javnog interesa na taj subjekt;
- je li u sličnim okolnostima, društvo primijenilo zahtjeve za neovisnost koji se primjenjuju kod subjekata od javnog interesa na druge subjekte;
- je li subjekt zakonom, regulativom ili profesionalnim standardima određen da nije subjekt od javnog interesa;
- jesu li subjekt ili drugi dionici zatražili od društva primjenu zahtjeva za neovisnost koji se primjenjuju na subjekte od javnog interesa na subjekt i, ako jesu, postoje li razlozi za neispunjavanje tog zahtjeva;
- vezano uz subjektive aranžmane korporativnog upravljanja, na primjer, razlikuju li se oni koji su zaduženi za upravljanje od vlasnika ili uprave.

Javno objavljivanje – Primjena zahtjeva neovisnosti za subjekte od javnog interesa

Z400.20. Podložno točki Z400.21., kad je društvo primijenilo zahtjeve neovisnosti kod subjekata od javnog interesa kako je opisano u točki 400.8. pri obavljanju revizije financijskih izvještaja subjekta, društvo tu činjenicu mora javno objaviti na način koji se smatra primjerenim, uzimajući u obzir vrijeme i dostupnost informacija dionicima.

Z400.21. Kao iznimka od točke Z400.20., društvo može ne učiniti takvo objavljivanje ako će to rezultirati otkrivanjem povjerljivih budućih planova subjekta.

[Postojeća točka Z400.20. ponovno je numerirana kao Z400.22 i zamijenit će se točkom Z400.22. u nastavku]

Povezani subjekti

Z400.22. Kako je definirano, klijent revizije koji je subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje u skladu s točkama Z400.17. i Z400.18. uključuje sve svoje povezane subjekte. Za sve ostale subjekte upućivanja na klijenta revizije u ovom dijelu Kodeksa uključuju povezane subjekte nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu. Kad revizijski tim zna ili ima razloga vjerovati da je odnos ili okolnosti koje uključuju bilo koji drugi povezani subjekt klijenta relevantan za ocjenu neovisnosti društva od klijenta, revizorski tim uključuje tog povezanog subjekta pri utvrđivanju, procjenjivanju i razrješavanju prijetnji neovisnosti.

[Točke 400.23. do 400.29. su namjerno ostavljene prazne]

POSLJEDIČNE I USKLAĐUJUĆE IZMJENE

DIO 3. - PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

ODJELJAK 300.

PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

Zahtjevi i materijali za primjenu

Procjenjivanje prijetnji

Razmatranje novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti

[Postojeća točka 300.7. P7. zamijenit će se točkom 300.7. P7. u nastavku]

300.7. P7. Primjeri novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti koje bi mogle utjecati na razinu prijetnje uključuju:

- proširenje opsega profesionalne usluge;
- klijent postane subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje ili stekne drugu poslovnu jedinicu;
- kad se društvo spoji s drugim društvom;
- kad profesionalnog računovođu zajednički angažiraju dva klijenta i pojavi se spor između ta dva klijenta;
- kad dođe do promjene u osobnim ili užim obiteljskim odnosima profesionalnog računovođe.

DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA

ODJELJAK 600.

PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA KLIJENTU REVIZIJE

...

Zahtjevi i materijali za primjenu

Opće odredbe

...

[Postojeća točka 600.7. P1. zamijenit će se točkom 600.7. P1. u nastavku]

Rizik od preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja

600.7. P1. Kad društvo ili umreženo društvo pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, postoji rizik da će društvo ili umreženo društvo preuzeti odgovornost menadžmenta, osim ako je društvo ili umreženo društvo uvjerenjeno da su ispunjeni zahtjevi iz točke Z400.16.

Utvrđivanje i procjenjivanje prijetnji

Svi klijenti revizije

...

[Postojeća točka 600.9. P2. zamijenit će se točkom 600.9. P2. u nastavku]

600.9. P2. Čimbenici koji su relevantni za utvrđivanje različitih prijetnji koje bi se mogle stvoriti pružanjem usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije i za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- vrstu, opseg, namjeravano korištenje, i svrhu usluge;
- način na koji će se usluga pružati, kao što su osoblje koje će biti uključeno i njegova lokacija;
- pravno i regulativno okruženje u kojem se usluga pruža;
- je li klijent subjekt od javnog interesa;
- razina stručnosti menadžmenta i zaposlenika klijenta s obzirom na vrstu pružene usluge;
- u kojoj mjeri klijent određuje značajne prosudbe. (Vidjeti točke: od Z400.15. do Z400.16.).
- hoće li ishod usluge utjecati na računovodstvenu evidenciju ili pitanja koja se odražavaju u financijskim izvještajima o kojima će društvo izraziti mišljenje i, ako da:
 - do koje mjere će ishod usluge imati značajan učinak na financijske izvještaje,
 - stupanj subjektivnosti uključen u određivanje odgovarajućih iznosa ili tretmana za ta pitanja koje se odražavaju u financijskim izvještajima.
- vrstu i opseg utjecaja usluge, ako postoji, na sustave koji generiraju informacije koje čine značajan dio klijentovih:
 - računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će društvo izraziti mišljenje,
 - internih kontrola nad financijskim izvještavanjem.
- stupanj oslanjanja na ishod usluge koji će se primijeniti u sklopu revizije;
- naknadu koja se odnosi na pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja.

...

Davanje savjeta i preporuka

[Podtočka (c) u postojećoj točki 600.17. zamijenit će se podtočkom (a) u nastavku]

Z600.17. Iznimno od točke Z600.16., društvo ili umreženo društvo može dati savjete i preporuke klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa u vezi s informacijama ili pitanjima koja proizlaze tijekom revizije pod uvjetom da društvo:

- (a) ne preuzima odgovornost menadžmenta (Vidjeti točke: Z400.15. i Z400.16.); i
- (b) primjenjuje konceptualni okvir za utvrđivanje, procjenjivanje i rješavanje prijetnji, osim na prijetnje samoprovjere, na prijetnje neovisnosti koje bi mogle nastati pružanjem tog savjeta.

...

Razmatranja za određene povezane subjekte

[Postojeća točka 600.26. zamijenit će se točkom 600.26. u nastavku]

Z600.26. Ovaj odjeljak uključuje zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije. Izuzeto od tih zahtjeva i zahtjeva iz točke Z400.15. društvo ili umreženo društvo može preuzeti odgovornosti menadžmenta ili pružiti određene usluge bez izražavanja uvjerenja koje bi inače bile zabranjene sljedećim povezanim subjektima klijenta o čijim će financijskim izvještajima društvo izraziti mišljenje:

- (a) subjektu koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom;
- (b) subjektu s izravnim financijskim interesom u klijentu ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt;
- (c) subjektu koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom,

pod uvjetom da su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

- (i) društvo ili umreženo društvo ne izražava mišljenje o financijskim izvještajima povezanog subjekta;
- (ii) društvo ili umreženo društvo ne preuzima odgovornost menadžmenta, izravno ili neizravno, za subjekt o čijim će financijskim izvještajima društvo izraziti mišljenje;
- (iii) usluge ne stvaraju prijetnju samoprovjere;
- (iv) društvo razrješuje druge prijetnje nastale pružanjem takvih usluga koje nisu na prihvatljivoj razini.

...

PODODJELJAK 601. – RAČUNOVODSTVENE I KNJIGOVODSTVENE USLUGE

...

Zahtjevi i materijali za primjenu

...

Potencijalne prijetnje koje proizlaze iz pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga

...

Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

...

[Postojeća točka 601.5. P2. zamijenit će se točkom 601.5. P2. u nastavku]

601.5. P2. Primjeri usluga koje BI se mogle smatrati rutinskim ili mehaničkim uključuju:

- pripremu obračuna plaća ili izvještaja o plaćama na temelju podataka dobivenih od klijenta radi odobrenja i plaćanja od strane klijenta;
- knjiženje ponavljajućih transakcija za koje se iznosi lako utvrđuju iz izvornih dokumenata ili drugih podataka, kao što je račun za komunalne usluge ako je klijent utvrdio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju računa;
- obračun amortizacije na dugotrajnu imovinu kad klijent odredi računovodstvenu politiku i procjeni korisni vijek trajanja i ostatak vrijednosti;
- knjiženje transakcija koje je klijent kontirao u glavnu knjigu;
- knjiženje stavki koje je odobrio klijent u probnu bilancu;
- pripremu financijskih izvještaja na temelju informacija u probnoj bilanci koju je odobrio klijent i priprema povezanih bilješki na temelju evidencija koje je odobrio klijent.

Društvo ili umreženo društvo mogu pružati takve usluge klijentima revizije koji nisu subjekti od javnog interesa pod uvjetom da društvo ili umreženo društvo ispunjavaju zahtjeve iz točke Z400.16. kako bi društvo osiguralo da ne preuzme odgovornost menadžmenta u vezi s uslugom i sa zahtjevom iz točke Z601.5 (b).

PODODJELJAK 605 – USLUGE UNUTARNJE REVIZIJE

...

Zahtjevi i materijali za primjenu...

...

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluge unutarnje revizije

[Postojeća točka Z605.3. zamijenit će se točkom Z605.3. u nastavku]

Z605.3. Točka Z400.15. zabranjuje društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornosti menadžmenta. Pri pružanju usluge unutarnje revizije klijentu revizije društvo mora biti uvjereno da:

- (a) klijent određuje primjeren i kompetentan resurs koji je podređen onima koji su zaduženi za upravljanje da:
 - (i) bude odgovoran u svakom trenutku za aktivnosti unutarnje revizije;
 - (ii) priznaje odgovornost za oblikovanje, implementiranje, monitoring i održavanje unutarnjih kontrola;
- (b) klijent pregledava, procjenjuje i odobrava opseg, rizik i učestalost usluga unutarnje revizije;
- (c) klijent ocjenjuje adekvatnost usluga unutarnje revizije i nalaze koji proizlaze iz njihovog obavljanja;

- (d) klijent ocjenjuje i određuje koje preporuke proizašle iz usluga unutarnje revizije će se implementirati i vodi proces implementacije; i
- (e) klijent izvješćuje one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim nalazima i preporukama koje proizlaze iz usluga unutarnje revizije.

...

PODODJELJAK 606 – USLUGE U VEZI S IT SUSTAVIMA

...

Zahtjevi i materijali za primjenu

...

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta prilikom pružanja usluge u vezi s IT sustavom

[Postojeća točka Z606.3. zamijenit će se točkom Z606.3. u nastavku]

Z606.3. Točka Z400.15. ne dopušta društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornost menadžmenta. Pri pružanju usluga u vezi s IT sustavom klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora biti uvjereni da:

- (a) klijent priznaje svoju odgovornost za uspostavljanje i monitoring sustava internih kontrola;
- (b) klijent dodjeljuje odgovornost za donošenje svih odluka menadžmenta u vezi s oblikovanjem i implementacijom hardverskog ili softverskog sustava kompetentnom zaposleniku, po mogućnosti unutar višeg posloводства;
- (c) klijent donosi sve odluke menadžmenta u vezi s procesom oblikovanja i implementacije;
- (d) klijent ocjenjuje adekvatnost i rezultate oblikovanja i implementacije sustava;
- (e) klijent je odgovoran za upravljanje sustavom (hardverom ili softverom) i za podatke koje sustav koristi ili generira.

...

PODODJELJAK 609. – USLUGE ZAPOŠLJAVANJA

...

Zahtjevi i materijali za primjenu

...

Rizik preuzimanja odgovornosti menadžmenta pri pružanju usluge zapošljavanja

[Postojeća točka Z609.3. zamijenit će se točkom Z609.3. u nastavku]

Z609.3. Točka Z400.15. ne dopušta društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornosti

menadžmenta. Pri pružanju usluge zapošljavanja klijentu revizije društvo mora biti uvjereno da:

- (a) klijent dodjeljuje odgovornost za donošenje svih odluka menadžmenta u vezi s zapošljavanjem kandidata za radno mjesto kompetentnom zaposleniku, po mogućnosti u okviru višeg posloводства;
- (b) klijent donosi sve odluke menadžmenta u vezi s procesom zapošljavanja, uključujući:
 - određivanje prikladnosti potencijalnih kandidata i odabir odgovarajućih kandidata za radno mjesto;
 - određivanje uvjeta zaposlenja i pregovaranje o pojedinostima kao što su plaća, radno vrijeme i druge naknade.

POJMOVNIK, UKLJUČUJUĆI POPISE KRATICA

-----	--

[Postojeće definicije pojmova "klijent revizije" i "subjekt od javnog interesa" zamijenit će se definicijama navedenima u nastavku.]

Klijent revizije	<p>Subjekt za koji društvo obavlja revizijski angažman. Kad je klijent subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje u skladu s točkama Z400.17 i Z400.18, klijent revizije uvijek će uključivati njegove povezane subjekte. Kad klijent nadzora nije subjekt čijim vrijednosnim papirima se javno trguje, klijent revizije uključuje one povezane subjekte nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu. (Vidjeti i točku Z400.22.)</p> <p><i>U dijelu 4A. pojam "klijent revizije" jednako se primjenjuje na "klijent uvida".</i></p>
Subjekt od javnog interesa	<p>Za potrebe dijela 4A. subjekt je subjekt od javnog interesa (eng. public interest entity – PIE, op. prev.) kad spada u bilo koju od sljedećih kategorija:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) subjekt čijim vrijednosnim papirima se javno trguje;(b) subjekt čija je jedna od glavnih funkcija uzimanje depozita od javnosti;(c) subjekt čija je jedna od glavnih funkcija pružanje javnosti usluga osiguranja; ili(d) subjekt naveden kao takav zakonom, propisima ili profesionalnim standardima kako bi se ispunila svrha opisana u točki 400.10. <p>Kodeksom je predviđeno da se kategorije izričitiije definiraju ili dodaju kako je opisano u točkama 400.18 P1 i 400.18 P2.</p>

[Izbrisat će se postojeća definicija pojma "uvršteni entitet" naveden u Pojmovniku.]

[Definicija pojma "subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje" zajedno s opisom subjekta uvrštenog na burzu kao primjera subjekta čijim se vrijednosnim papirima trguje u javnom trgovanju kako je navedeno u nastavku, dodat će se u Pojmovnik.]

Subjekt čijim se vrijednosnim papirima javno trguje	Subjekt koji izdaje financijske instrumente koji se mogu prenositi i kojima se trguje putem javno dostupnog tržišnog mehanizma, među ostalim uvrštenjem na burzu. <i>Subjekt uvršten na burzu kako je definiran relevantnim zakonom o vrijednosnim papirima ili regulativom primjer je subjekta čijim se vrijednosnim papirima javno trguje.</i>
---	---

DATUM STUPANJA NA SNAGU

Izmjene navedene u objavi o PIE-u stupit će na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2024. ili nakon tog datuma.

Ranije usvajanje bit će dopušteno.



**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: 978-1-60815-512-5