

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

**Priručnik s Kodeksom etike
za profesionalne računovođe**

Izdanje, 2015.

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

Ovu publikaciju je objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants (IFAC®)). Njezina misija je služiti javnom interesu: pridonnošenjem razvoju visoko kvalitetnih standarda i vodiča; olakšavanjem usvajanja i implementiranja visoko kvalitetnih standarda i vodiča; pridonnošenjem razvoju snažnih profesionalnih računovodstvenih organizacija i računovodstvenih društava kao i visoko kvalitetnih praksi profesionalnih računovođa, te promoviranjem vrijednosti profesionalnih računovođa diljem svijeta. Ova publikacija može se za osobnu uporabu učitati na računalo ili kupiti od Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA®)) na web stranici: www.ethicsboard.org.

Kodeks etike za profesionalne računovođe (*The Code of Ethics for Professional Accountants™*), nacрте, konzultativne dokumente i druge IESBA® publikacije objavljuje i ima autorska prava, 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 šteta nastala zbog nemara ili drugog uzroka.

‘International Ethics Standards Board for Accountants®’, ‘Code of Ethics for Professional Accountants’, ‘International Federation of Accountants®’, ‘IESBA’, ‘IFAC’, IESBA logo i IFAC logo su zaštitni znakovi IFAC-a ili registrirani zaštitni znakovi i uslužni žigovi IFAC-a u Sjedinjenim američkim državama i drugim državama.

Autorsko pravo © kolovoz 2015. Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Sva prava pridržana. Pisano dopuštenje IFAC-a je zahtijevano za umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili slične uporabe ovog dokumenta. Kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN 978-1-60815-235-3

Ovaj Priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje 2015., International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) kojeg je objavio International Federation of Accountants (IFAC®) u svibnju 2015. godine na engleskom jeziku, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u rujnu 2016. godine i objavljuje se uz dopuštenje International Federation of Accountants (IFAC®). Postupak prevođenja Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje 2015., razmotrio je International Federation of Accountants (IFAC®) i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u ‘Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by International Federation of Accountants (IFAC®)’. Odobreni tekst Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje 2015., je onaj kojeg je International Federation of Accountants (IFAC®) objavio na engleskom jeziku.

Tekst na engleskom jeziku Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje 2015. © 2015. International Federation of Accountants (IFAC®). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, izdanje 2015. © 2016. International Federation of Accountants (IFAC®). Sva prava pridržana.

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

Objavio:



Nakladnik
HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA
Zagreb, Radnička cesta 52/V
Web: www.revizorska-komora.hr
E-mail: hrrk@revizorska-komora.hr
Tel. +385 1 4649 618

Za nakladnika:
Zdenko Balen, dipl.oec.

Vijeće za praćenje prevođenja:
mr.sc. Damir Krajačić, Ivana Vlak, dipl.oec., mr.sc. Ivan Bašić
Joško Džida, dipl.oec., Zdenko Balen, dipl.oec.
Zlatko Benčić, dipl.oec.

Glavni prevoditelj:
mr.sc. Damir Krajačić

Lektorica:
Ivana Krajačić, prof

ISBN:
978-953-56066-8-0

Zagreb, listopad 2016.

PRIRUČNIK S KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Izdanje iz 2015.

Kako je uređen ovaj priručnik

Sadržaj ovog priručnika je uređen po dijelovima kako slijedi:

Uvodno o Odboru za međunarodne standarde etike za računovođe®.....	2
Uloga Međunarodne federacije računovođa.....	3
Djelokrug ovog priručnika.....	4
Izmjene izdanja iz 2012.godinu u odnosu na izdanje iz 2010. godine	5
Izmjene izdanja iz 2013.godinu u odnosu na izdanje iz 2012. godine	6
Izmjene izdanja iz 2014.godinu u odnosu na izdanje iz 2013. godine	8
Izmjene sadržaja ovog izdanja u odnosu na izdanje iz 2014. godine	9
Sadržaj	10
Predgovor.....	12
Dio A – Opća primjena Kodeksa.....	13
Dio B – Profesionalni računovođe u javnoj praksi.....	27
Dio C – Profesionalni računovođe u gospodarstvu.....	140
Definicije.....	154
Datum stupanja na snagu.....	161
Izmjene Kodeksa.....	162

Autorsko pravo i prevođenje

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

IFAC prihvata kako je važno da sastavljači i korisnici financijskih izvještaja, revizori i drugi profesionalni računovođe, regulatori, kreatori nacionalnih standarda, članska tijela IFAC-a, odvjetnici, akademski krugovi, studenti i ostale zainteresirane grupe u državama neengleskog govornog područja imaju pristup standardima na materinskom jeziku te potiče i olakšava reproduciranje ili prevođenje i reproduciranje svojih publikacija.

IFAC-ova politika u vezi s autorskim pravom nad svojim publikacijama navedena je u dokumentima izvornog naziva – *Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants* i *Policy for Reproducing or Reproducing and Translating, Publications of the International Federation of Accountants*. Zainteresirane strane koje žele reproducirati ili prevesti i reproducirati ovaj priručnik, trebaju kontaktirati na permissions@ifac.org radi odredbi i uvjeta pod kojima se to može ostvariti.

OVA JE STRANICA NAMJERNO PRAZNA

UVODNO O ODBORU ZA MEĐUNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVOĐE®

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) je neovisno tijelo za donošenje standarda koje razvija međunarodno primjereni *Kodeks etike za profesionalne računovođe*TM (Kodeks).

Cilj IESBA-a, kako je navedeno u osnivačkom dokumentu tog Odbora, je služenje javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih etičkih standarda za profesionalne računovođe. Dugoročni cilj Odbora je približavanje etičkih standarda za profesionalne računovođe, uključujući standarde neovisnosti revizora, sadržane u Kodeksu, s onima koje izdaju regulatori i nacionalna tijela za donošenje standarda. Približavanje u jedan skup standarda može unaprijediti kvalitetu i konzistentnost usluga koje pružaju profesionalni računovođe diljem svijeta i može poboljšati efikasnost globalnih tržišta kapitala.

IESBA se sastoji od 18 članova iz raznih dijelova svijeta, od kojih ne više od 9 su profesionalni računovođe u javnoj praksi i ne manje od 3 su članovi iz javnosti (osobe za koje se očekuje, ili se čini, da odražavaju šire javne interese). Članove imenuje Odbor IFAC-a, temeljeno na preporukama IFAC-ovog Odbora za nominacije i uz odobrenje Odbora za nadzor javnog interesa (Public Interest Oversight Board, PIOB), koji nadzire aktivnosti IESBA-e.

Postupak donošenja standarda IESBA-a uključuje angažiranost PIOB-a i IESBA-ove Konzultativno savjetodavne grupe (Consultative Advisory Group, CAG), koji osiguravaju uzimanje u obzir javnog interesa pri razvijanju IESBA-ovih standarda i uputa.

U donošenju standarda od IESBA-a se zahtijeva da bude transparentan u svojim aktivnostima i da se pridržava propisanog postupka kako je odobrio PIOB. Sjednice Odbora, uključujući one koje se održavaju telekonferencijski, otvorene su za javnost i materijali za dnevni red dostupni su na njegovoj web-stranici.

Za daljnje informacije vidjeti: <http://www.ethicboardb.org>.

ULOGA MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC) služi javnom interesu pridonoseći razvoju jakih organizacija, tržišta i ekonomija. Ona se zalaže za transparentnost, odgovornost i usporedivost financijskog izvještavanja; pomaže razvoju računovodstvene profesije; i priopćava važnost i vrijednost računovođa za globalnu financijsku infrastrukturu. Osnovana je 1977. godine i trenutno obuhvaća više od 175 članica i pridruženih članova 130 država diljem svijeta, zastupajući približno 2,5 milijuna računovođa u javnoj praksi, obrazovanju, državnim uslugama, gospodarskim granama i trgovini.

Kao dio svog mandata povezanog s javnim interesom, IFAC doprinosi razvoju, usvajanju i uvođenju visoko kvalitetnih etičkih standarda za računovođe, prvenstveno kroz svoju podršku IESBA-u. IFAC osigurava ljudske resurse, upravljanje kapacitetima, komunikacijsku podršku i financiranje tog neovisnog odbora za donošenje standarda te olakšava postupak nominiranja i selektiranja članova odbora.

IESBA određuje svoj program rada i odobrava svoje publikacije u skladu sa svojim propisanim postupkom bez uključenosti IFAC-a. IFAC nema mogućnost utjecati na program rada ili publikacije. IFAC objavljuje priručnike, standarde i druge publikacije i ima autorska prava.

Neovisnost IESBA-a zaštićena je na brojne načine:

- propisanim neovisnim javnim nadzorom u donošenju standarda koji provodi PIOB (za daljnje informacije vidjeti: www.piob.org), koji uključuje rigorozan propisani postupak i konzultiranje javnosti;
- javnim pozivom za nominiranje i propisanim neovisnim nadzorom nad postupkom nominiranja i selektiranja koji obavlja PIOB;
- potpunom transparentnošću, kako u vezi s postupkom donošenja standarda, tako i s pristupom javnosti materijalima povezanim s programom rada, sjednicama i osnovama za zaključke koje se publiciraju za svaki konačni standard;
- uključivanjem CAG-a i promatrača u postupak donošenja standarda; i
- zahtjevom da članovi IESBA-a, kao i nominirajućih/poslodavnih organizacija, budu privrženi ostvarivanju neovisnosti, čestitosti i javne misije odbora.

Za daljnje informacije vidjeti: <http://www.ifac.org>.

DJELOKRUG OVOG PRIRUČNIKA

Izdanje iz 2015.

Ovaj priručnik sadrži osnovne informacije o ulozi IFAC-a i službeni tekst *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* (Kodeks) (*Code of Ethics for Professional Accountants* (the Code)) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA).

IZMJENE IZ IZDANJA 2012.GODINE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2010. GODINE

Kodeks etike za profesionalne računovođe

Ovaj priručnik sadrži Kodeks etike za profesionalne računovođe (Kodeks) koji je na snazi na 1. siječnja 2011. godine i koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA).

Ovaj priručnik zamjenjuje izdanje Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe iz 2010. godine.

Izmjene

Izdanje priručnika iz 2012. godine ne sadrži suštinske izmjene. Međutim, izvršene su uređivačke izmjene. Da biste vidjeli verzije priručnika u kojima su prikazane izmjene izdanja iz 2012. godine u odnosu na izdanje iz 2010. godine, kontaktirajte permissions@ifac.org.

Izmjene Kodeksa izdane nakon 30. lipnja 2012. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o posljednjim dostignućima i dobivanje konačnih objava izdanih nakon 30. lipnja 2012. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA-ovu web-stranicu: www.ethicsboard.org.

IZMJENE IZ IZDANJA 2013.GODINE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2012. GODINE

Kodeks etike za profesionalne računovođe

Ovaj priručnik sadrži Kodeks etike za profesionalne računovođe (Kodeks) koji je na snazi na 1. siječnja 2011. godine i koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA).

Ovaj priručnik zamjenjuje izdanje Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe iz 2012. godine.

Izmjene

Izdanje priručnika iz 2013. godine sadrži izmjene Kodeksa u tri niže navedena područja. Te promjene bile su objavljene u ožujku 2013. godine na web-stranici IESBA-a.

Kršenje zahtjeva Kodeksa

IESBA je izmijenio Kodeks kako bi opsežnije uredio radnje profesionalnog računovođe kada naiđe na kršenje zahtjeva Kodeksa. Promjene poglavito uspostavljaju snažan okvir za bavljenje s kršenjem zahtjeva neovisnosti iz Kodeksa.

Izmjene su na snazi od 1. travnja 2014. godine i dopuštena je ranija primjena.

Sukobi interesa

IESBA je izmijenio Kodeks kako bi uspostavio preciznije zahtjeve i pružio opsežnije upute kao podršku profesionalnim računovođama u prepoznavanju, ocjenjivanju i upravljanju sukoba interesa. Izmjene pojašnjavaju što sukob interesa znači prema Kodeksu. One utječu na profesionalne računovođe u javnoj praksi i profesionalne računovođe u gospodarstvu, uzimajući u obzir različite okolnosti u kojima djeluju.

Izmjene su na snazi od 1. srpnja 2014. godine i dopuštena je ranija primjena.

Definicija pojma „angažirani tim“ u Kodeksu

IESBA je izmijenio definiciju pojma „angažirani tim“ kako bi pojasnio odnos između internih revizora koji pružaju izravnu pomoć vanjskoj reviziji i značenje angažiranog tima prema Kodeksu. IESBA je izdao izmijenjenu definiciju u vezi s Međunarodnim revizijskim standardom (MRevS-om) 610 (izmijenjenim 2013.), *Korištenje radom internih revizora* Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja. MRevS 610

(izmijenjen 2013.) sadrži zahtjeve i upute koji se bave odgovornostima eksternog revizora ako koriste interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći za potrebe revizije uz usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje koje obavlja eksterni revizor, gdje takva pomoć nije zabranjena zakonom ili regulativom.

Izmijenjena definicija pojma „angažirani tim“ na snazi je za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 31. prosinca 2014. godine ili nakon tog datuma. Dopuštena je ranija primjena.

Izmjene Kodeksa izdane nakon 30. travnja 2013. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o posljednjim dostignućima i dobivanje konačnih objava izdanih nakon 30. travnja 2013. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA-ovu web-stranicu: www.ethicsboard.org.

IZMJENE IZ IZDANJA 2014.GODINE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2013. GODINE

Kodeks etike za profesionalne računovođe

Ovaj priručnik zamjenjuje izdanje Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe iz 2013. godine.

Izmjene

Definicija pojma „oni koji su zaduženi za upravljanje“

IESBA je izmijenio definiciju pojma „oni koji su zaduženi za upravljanje“ kako bi bila što bliža onoj iz Međunarodnog revizijskog standarda (MRevS-a) 260, *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje* Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja.

IESBA je također dodao novu točku 100.25 i izmijenio točku 290.28 kako bi pojasnio da podgrupa onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom, kao što je revizijski odbor, može pomoći upravljačkom tijelu u ispunjavanju njegovih odgovornosti. U takvim slučajevima, ako profesionalni računovođa ili revizorsko društvo komunicira s takvom podgrupom, ovaj Kodeks zahtijeva da profesionalni računovođa ili revizorsko društvo utvrdi je li također potrebno komunicirati i sa svima onima koji su zaduženi za upravljanje tako da oni budu primjereno informirani.

Izmijenjena definicija pojma „oni koji su zaduženi za upravljanje“ i odgovarajuće izmjene u Kodeksu su na snazi od 1. srpnja 2014. godine. Promjene su bile objavljene u rujnu 2013. godine na web-stranici IESBA-a.

Usklađujuće izmjene u Dijelu A Kodeksa temeljene na novo definiranom pojmu „profesionalne aktivnosti“

Usklađujuće izmjene su izvršene u točkama 100.5(c), 100.9, 100.12(b), 120.2, 130.1(b) i 130.6 temeljeno na novo definiranom pojmu „profesionalne aktivnosti“ nastalom uslijed promjena Kodeksa koje bave sa sukobima interesa, a koje je IESBA izdao u ožujku 2013. godine.

Izmjene Kodeksa izdane nakon 30. lipnja 2014. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o posljednjim dostignućima i dobivanje konačnih objava izdanih nakon 30. lipnja 2014. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA-ovu web-stranicu: <http://www.ethicsboard.org>.

IZMJENE SADRŽAJA OVOG IZDANJA U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2014. GODINE

Kodeks etike za profesionalne računovođe

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

Izmjene

Izdanje iz 2015. godine sadrži sljedeće izmjene u Kodeksu koje se u Odjeljku 290 bavi pružanjem određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije:

- uklonjene su odredbe o iznimkama (točke 290.171 i 290.183) koje su dopuštale revizorskom društvu pružanje, u izvanrednim ili drugim neuobičajenim situacijama, određenih knjigovodstvenih i poreznih usluga klijentima revizije koji su subjekti od javnog interesa;
- odredbe koje se bave odgovornostima menadžmenta osnažene su s dodatnom uputom i pojašnjenjem o tome što tvori odgovornosti menadžmenta; i
- poboljšane su i pojašnjene upute u vezi s konceptom „rutinskih ili mehaničkih“ usluga u vezi s pripremanjem računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja za klijente revizije koji nisu subjekti od javnog interesa.

U vezi s klijentima za koje se izražava uvjerenje obavljene su podudarne izmjene u Odjeljku 291.

Izmjene će biti na snazi na 15. travnja 2016. godine, osim izmjena u Odjeljku 290, koje će biti na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. travnja 2016. godine ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dopuštena.

Izmjene su objavljene na web-stranici IESBA-a u travnju 2015. godine.

Izmjene Kodeksa izdane nakon 31. svibnja 2015. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o posljednjim dostignućima i dobivanje konačnih objava izdanih nakon 31. svibnja 2015. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA-ovu web-stranicu: <http://www.ethicsboard.org>.

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

	Stranica
PREDGOVOR.....	12
DIO A – OPĆA PRIMJENA KODEKSA.....	13
100 Uvod i temeljna načela.....	14
110 Poštenje.....	21
120 Objektivnost.....	22
130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja	23
140 Povjerljivost.....	24
150 Profesionalno ponašanje.....	26
DIO B – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI	27
200 Uvod.....	28
210 Profesionalno imenovanje.....	33
220 Sukobi interesa.....	37
230 Druga mišljenja.....	43
240 Naknade i ostale vrste nagrada.....	44
250 Marketing profesionalnih usluga	46
260 Darovi i ugošćivanje	47
270 Čuvanje imovine klijenta	48
280 Objektivnost – sve usluge	49
290 Neovisnost – angažmani revizije i uvida	50
291 Neovisnost – ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	108
Tumačenje 2005-01.....	136

DIO C – PROFESIONALNI RAČUNOVODE	
U GOSPODARSTVU	140
300 Uvod	141
310 Sukobi interesa	144
320 Priprema informacija i izvještavanje informacija	147
330 Djelovanje s dovoljnom stručnošću	149
340 Financijski interesi	150
350 Poticaji	152
DEFINICIJE	154
DATUM STUPANJA NA SNAGU	161

PREDGOVOR

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) razvija i izdaje, prema svojoj vlastitoj ovlasti, *Kodeks etike za profesionalne računovođe* (Kodeks) za uporabu profesionalnim računovođama diljem svijeta.

Članice IFAC-a ili društva neće primjenjivati blaže standarde od onih koji su navedeni u Kodeksu. Međutim, ukoliko je članici ili društvu zakonom ili regulativom zabranjeno postupanje u skladu s određenim dijelovima Kodeksa, postupat će u skladu s ostalim dijelovima ovog Kodeksa.

Neka zakonodavstva mogu imati zahtjeve ili upute koji se razlikuju od onih sadržanih u ovom Kodeksu. U tim zakonodavstvima profesionalni računovođe moraju voditi računa o tim razlikama i postupati u skladu sa strožim zahtjevima i uputama, osim ako nisu zabranjene zakonom ili regulativom.

DIO A – OPĆA PRIMJENA KODEKSA

	Stranica
100 Uvod i temeljna načela	14
110 Poštenje	21
120 Objektivnost	22
130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja	23
140 Povjerljivost	24
150 Profesionalno ponašanje	26

ODJELJAK 100

Uvod i temeljna načela

- 100.1 Razlikovno obilježje računovodstvene profesije jest njezino prihvaćanje odgovornosti da djeluje u javnom interesu. Stoga, odgovornost profesionalnog računovođe nije isključivo u tome da se zadovolje potrebe pojedinačnog klijenta ili poslodavca. Pri djelovanju u javnom interesu, profesionalni računovođe će sagledavati i postupati u skladu s ovim Kodeksom. Ako je profesionalnom računovođi zabranjeno zakonom ili regulativom postupanje u skladu s određenim dijelovima ovog Kodeksa, profesionalni računovođa postupat će u skladu s preostalim dijelovima ovog Kodeksa.
- 100.2 Ovaj Kodeks sastoji se od tri dijela. Dio A ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalni računovođe primijeniti kako bi:
- (a) prepoznali prijetnje poštivanja temeljnih načela;
 - (b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i
 - (c) primijenili zaštitu, kada je nužna, kako bi uklonili prijetnje ili ih umanjili do prihvatljive razine. Mjere zaštite nužne kada su profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu takvog razmjera da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila da, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.
- Profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu u primjeni ovog konceptualnog okvira.
- 100.3 Dijelovi B i C opisuju kako se konceptualni okvir primjenjuje u određenim situacijama. Oni sadrže primjere mjera zaštite koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje se odnose na poštivanje temeljnih načela. Oni također opisuju situacije gdje mjere zaštite nisu dostupne za suočavanje s prijetnjama te stoga okolnosti ili odnose koji stvaraju prijetnje treba izbjegavati. Dio B primjenljiv je za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C primjenljiv je za profesionalne računovođe u gospodarstvu. Profesionalni računovođe u javnoj praksi mogu ustanoviti da Dio C može biti relevantan za njih u određenim okolnostima.
- 100.4 Upotreba riječi “će” u ovom Kodeksu nameće zahtjev profesionalnom računovođi ili revizorskom društvu da postupi u skladu s određenom odredbom u kojoj je korištena riječ “će”. Sukladnost se zahtijeva, osim ako ovim Kodeksom nije dopušten izuzetak.

Temeljna načela

100.5 Profesionalni računovođa će postupati u skladu sa sljedećim temeljnim načelima:

- (a) Poštenje – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.
- (b) Objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih nadvlada njegove profesionalne ili poslovne prosudbe.
- (c) Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – održavati profesionalna znanja i vještine na razini potrebnoj za osiguranje da će klijent ili poslodavac primiti kompetentnu profesionalnu uslugu temeljenu na suvremenim dostignućima prakse, zakonodavstva i tehnika te djelovati marljivo i u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.
- (d) Povjerljivost – poštivati povjerljivost informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa te stoga ne objavljivati bilo koju takvu informaciju trećim osobama bez posebnog i odgovarajućeg odobrenja, osim ako nema zakonskog ili profesionalnog prava ili obveze da se objavi, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka.
- (e) Profesionalno ponašanje – postupati u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjеći svaku radnju koja diskreditira profesiju.

Svako od ovih temeljnih načela detaljnije je razmatrano u Odjeljcima 110-150.

Pristup konceptualnog okvira

100.6 Okolnosti u kojima djeluje profesionalni računovođa mogu stvarati određene prijetnje poštivanja temeljnih načela. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja stvara prijetnju postupanju u skladu s temeljnim načelima i odrediti primjerenu radnju. Osim toga, vrste angažmana i poslova mogu se razlikovati te kao posljedica toga mogu se pojaviti različite prijetnje koje zahtijevaju primjenu različitih zaštita. Zbog toga ovaj Kodeks ustanovljuje konceptualni okvir koji zahtijeva da profesionalni računovođa prepozna, ocijeni i suoči se s prijetnjama kako bi postupio u skladu s temeljnim načelima. Pristup konceptualnog okvira pomaže profesionalnim računovođama u postupanju u skladu s etičkim zahtjevima ovog Kodeksa i ispunjavanju njihove odgovornosti da djeluju u javnom interesu. On se prilagođava mnogim promjenama u okolnostima koje ugrožavaju poštivanje temeljnih načela i može odvratiti profesionalnog računovođu od stvaranja zaključka da je neka situacija dopuštena kada ona nije izričito zabranjena.

100.7 Kada profesionalni računovođa prepozna prijetnje poštivanja temeljnih načela i, na osnovi ocjene tih prijetnji, utvrdi da nisu na prihvatljivoj razini,

profesionalni računovođa će utvrditi jesu li raspoložive odgovarajuće zaštite i mogu li se primijeniti kako bi se uklonile te prijetnje ili umanjile na prihvatljivu razinu. Pri tom odlučivanju profesionalni računovođa koristit će profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razborita i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila da će, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, prijetnje biti uklonjene ili umanjene na prihvatljivu razinu primjenom zaštita, tako da se ne kompromitira poštivanje temeljnih načela.

- 100.8 Profesionalni računovođa će ocijeniti svaku prijetnju nepoštivanja temeljnih načela kada profesionalni računovođa ima saznanja, ili je razumno očekivati da ih ima, o okolnostima ili odnosima koji mogu kompromitirati postupanje u skladu s temeljnim načelima.
- 100.9 Profesionalni računovođa će uzeti u obzir kvalitativne, kao i kvantitativne, čimbenike kada ocjenjuje važnost prijetnje. Kada primjenjuje konceptualni okvir, profesionalni računovođa može se naći u situacijama u kojima se prijetnje ne mogu ukloniti ili umanjiti na prihvatljivu razinu, bilo stoga što je prijetnja previše važna ili jer nisu dostupne primjerene zaštite ili se one ne mogu primijeniti. U takvim situacijama, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti pružanje određene profesionalne aktivnosti ili usluge na koju se to odnosi ili, kada je nužno, otkazati angažman (u slučaju profesionalnih računovođa u javnoj praksi) ili dati otkaz poslodavnoj organizaciji (u slučaju profesionalnog računovođe u gospodarstvu).
- 100.10 Odjeljci 290 i 291 sadrže odredbe u skladu s kojima profesionalni računovođa treba postupati ako prepozna kršenje odredbi o neovisnosti iz ovog Kodeksa. Ako profesionalni računovođa prepozna kršenje bilo koje druge odredbe iz ovog Kodeksa, on će ocijeniti važnost kršenja i njegov učinak na mogućnost da profesionalni računovođa postupi u skladu s temeljnim načelima. Računovođa će poduzeti bilo koju aktivnost koja mu može biti dostupna, čim je to prije moguće, kako bi se na zadovoljavajući način pozabavio s posljedicama kršenja. Računovođa će odrediti hoće li izvijestiti o kršenju, na primjer, one na koje je kršenje možda imalo učinak, strukovno tijelo, relevantnog regulatora ili nadzorno tijelo.
- 100.11 Kada se profesionalni računovođa nađe u neuobičajenim okolnostima u kojima bi primjena određenog zahtjeva Kodeksa imala za posljedicu nerazmjerni ishod ili ishod koji ne bi bio u javnom interesu, preporučuje se da se posavjetuje s odgovarajućim strukovnim tijelom ili relevantnim regulatorom.

Prijetnje i zaštite

100.12 Prijetnje mogu stvarati raznovrsni odnosi i okolnosti. Kada odnos ili okolnost stvara prijetnju, takva prijetnja može ugroziti, ili može stvoriti dojam da ugrožava, postupanje profesionalnog računovođe u skladu s temeljnim načelima. Okolnost ili odnos može stvoriti više prijetnji i prijetnja može imati učinak na poštivanje više od jednog temeljnih načela. Prijetnje se mogu svrstati u jednu od ili više sljedećih kategorija:

- (a) prijetnja temeljem osobnog interesa (Self-interest threat) – prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjereno utjecati na prosudbu ili ponašanje profesionalnog računovođe;
- (b) prijetnja temeljem samoprovjere (Self-review threat) – prijetnja da profesionalni računovođa neće primjereno ocijeniti rezultate prethodne prosudbe ili aktivnosti ili usluge koju je obavio profesionalni računovođa ili druga osoba iz revizorskog društva profesionalnog računovođe ili organizacije njegovog poslodavca, na koje će se računovođa osloniti kada stvara prosudbu kao dio obavljanja tekuće aktivnosti ili pružanja tekuće usluge;
- (c) prijetnja temeljem propagiranja (Advocacy threat) – prijetnja da će profesionalni računovođa uzdizati klijentov ili poslodavčev položaj do mjere koja kompromitira objektivnost profesionalnog računovođe;
- (d) prijetnje uslijed zbliznosti (Familiarity threat) – prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili poslodavcem, profesionalni računovođa biti previše suosjećajan za njihove interese ili olako prihvaćati ono što oni rade; i
- (e) prijetnja uslijed zastrašenosti (Intimidation threat) – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati djelovati na objektivan način zbog stvarnog ili umišljenog pritiska, uključujući i pokušaja da se neprimjereno utječe na profesionalnog računovođu.

Dijelovi B i C ovog Kodeksa objašnjavaju kako ove kategorije prijetnji mogu nastajati profesionalnim računovođama u javnoj praksi, odnosno profesionalnim računovođama u gospodarstvu. Profesionalnim računovođama u javnoj praksi Dio C također može biti relevantan za njihove određene okolnosti.

100.13 Zaštite su aktivnosti ili druge mjere koje otklanjaju prijetnje ili ih umanjuju na prihvatljivu razinu. Mogu se svrstati u dvije osnovne kategorije:

- (a) zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom; i
- (b) zaštite u radnoj okolini.

100.14 Zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom uključuju:

- zahtjeve obrazovanosti, uvježbanosti i iskustva koji su u vezi s ulaskom u profesiju;
- zahtjeve trajnog stručnog usavršavanja;
- pravila korporativnog upravljanja;
- profesionalne standarde;
- monitoring koji provodi profesija ili regulator i disciplinske postupke; i
- vanjski pregled izvješća, proizvoda, komunikacija ili informacija koje stvara profesionalni računovođa koji provodi zakonski opunomoćena treća stranka.

100.15 U Dijelovima B i C ovog Kodeksa razmatraju se zaštite u radnoj okolini za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno za profesionalne računovođe u gospodarstvu.

100.16 Određene zaštite mogu povećati vjerojatnost prepoznavanja neetičkog ponašanja ili odvrćanja od njega. Takve zaštite, koje mogu biti ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom ili ih ustanovljuje poslodavčeva organizacija, uključuju:

- učinkovite i dobro razgllašene sustave za pritužbe koje vodi poslodavčeva organizacija, profesija ili regulator, i omogućavaju suradnicima, zaposlenicima ili pripadnicima javnosti da ukažu na neprofesionalno ili neetičko ponašanje; i
- izričito navedenu obvezu prijave povreda zahtjeva etike.

Sukob interesa

100.17 Profesionalni računovođa može se suočiti s pojavom sukoba interesa kada poduzima profesionalne aktivnosti. Sukob interesa stvara prijetnju objektivnosti i može stvoriti prijetnje spram drugih temeljnih načela. Takve prijetnje mogu nastati kada:

- profesionalni računovođa poduzima profesionalne aktivnosti u vezi s određenim pitanjem za dvije ili više stranaka kojima su sukobljeni interesi u vezi s tim pitanjem; ili
- sukobljeni su interesi profesionalnog računovođe u vezi s određenim pitanjem s interesima stranke za koju profesionalni računovođa poduzima profesionalnu aktivnost povezanu s tim pitanjem.

100.18 U Dijelovima B i C ovog Kodeksa razmatraju se sukobi interesa za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno za profesionalne računovođe u gospodarstvu.

Rješavanje etičkih sukoba

- 100.19 Od profesionalnog računovođe može se zahtijevati da riješi sukob u vezi s postupanjem u skladu s temeljnim načelima.
- 100.20 Kada započinje službeni ili neslužbeni postupak rješavanja sukoba, sljedeći čimbenici, pojedinačno ili zajedno s drugim čimbenicima, mogu biti relevantni za taj postupak:
- (a) relevantne činjenice;
 - (b) etička pitanja o kojima je riječ;
 - (c) temeljna načela povezana s problematikom o kojoj se radi;
 - (d) ustanovljeni interni postupci; i
 - (e) alternativni postupci djelovanja.

Nakon što je razmotrio relevantne čimbenike, profesionalni računovođa će odrediti prikladno postupanje, sagledavajući posljedice svakog mogućeg pravca djelovanja. Ako je problem i dalje nerazriješen, profesionalni računovođa može poželjeti posavjetovati se s odgovarajućim osobama u revizorskom društvu ili poslodavčevoj organizaciji radi dobivanja pomoći u postizanju rješenja.

- 100.21 Gdje problem uključuje sukob s nekom organizacijom ili unutar nje, profesionalni računovođa će odrediti hoće li se posavjetovati s onima koji su zaduženi za upravljanje organizacijom, kao što su odbor direktora ili revizijski odbor.
- 100.22 U najboljem interesu profesionalnog računovođe može biti da dokumentira suštinu problema, pojedinosti svake održane rasprave i odluke koje su donesene u vezi tog problema.
- 100.23 Ako se značajan sukob ne može riješiti, profesionalni računovođa može razmotriti dobivanje profesionalnog savjeta od relevantnog profesionalnog tijela ili pravnog savjetnika. Profesionalni računovođa u načelu može dobiti upute u vezi s etičkim pitanjem bez kršenja temeljnog načela povjerljivost ako se problem razmatra s relevantnim profesionalnim tijelom bez navođenja imena ili s pravnim savjetnikom pod zaštitom zakonskog prava i obveze očuvanja povjerljivosti. Slučajevi u kojima profesionalni računovođa može razmatrati dobivanje pravnog savjeta su različiti. Na primjer, profesionalni računovođa može naići na prijevaru, čije prijavljivanje može predstavljati kršenje njegove odgovornosti u vezi s povjerljivošću. U tom slučaju profesionalni računovođa može razmotriti dobivanje pravnog savjeta kako bi utvrdio postoji li zahtjev za prijavljivanjem prijevare.
- 100.24 Ako, nakon iscrpljivanja svih relevantnih mogućnosti, etički sukob ostane neriješen, profesionalni računovođa će, gdje je moguće, odbiti da ostane povezan s pitanjem koje stvara sukob. Profesionalni računovođa će odrediti je

li se u danim okolnostima primjereno povući iz angažiranog tima ili određenog angažmana ili napustiti angažman i revizorsko društvo ili poslodavčevu organizaciju.

Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje

- 100.25 Kada komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s ovim Kodeksom, profesionalni računovođa ili revizorsko društvo će odrediti, uzimajući u obzir sadržaj i važnost određenih okolnosti i pitanja o kojem treba komunicirati, primjerenu osobu ili primjerene osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom, odnosno s kojima, će se komunicirati. Ako profesionalni računovođa ili revizorsko društvo komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, revizijskim odborom ili nekom osobom, profesionalni računovođa ili revizorsko društvo će odrediti je li također nužno komunicirati sa svim preostalim od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi bili primjereno informirani.

ODJELJAK 110

Poštenje

- 110.1 Načelo poštenja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu iskreni i poštteni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Poštenje također podrazumijeva iskrenost i istinoljubivost.
- 110.2 Profesionalni računovođa neće svjesno biti povezan s izvješćima, podnescima, komuniciranjima ili drugim informacijama gdje profesionalni računovođa vjeruje da informacije:
- (a) sadrže značajno pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
 - (b) sadrže nemarno sročene izjave ili informacije; ili
 - (c) izostavljaju ili iskrivljuju informacije koje bi trebale biti uključene, gdje bi takvo ispuštanje ili iskrivljavanje dovelo do stvaranja zablude.
- Kada profesionalni računovođa postane svjestan da je povezan s takvim informacijama, poduzet će mjere da raskine povezanost s tim informacijama.
- 110.3 Neće se smatrati da profesionalni računovođa krši odredbu točke 110.2 ako profesionalni računovođa sastavi modificirano izvješće u vezi s pitanjem sadržanim u točki 110.2.

ODJELJAK 120

Objektivnost

- 120.1 Načelo objektivnosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da ne kompromitiraju svoje profesionalne ili poslovne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih.
- 120.2 Profesionalni računovođa može biti u situacijama koje mogu narušiti objektivnost. Nije moguće definirati ni propisati sve takve situacije. Profesionalni računovođa neće obaviti profesionalnu aktivnost ili uslugu ako okolnost ili odnos stvara predrasudu ili neprimjereno utječe na profesionalnu prosudbu računovođe u vezi s tom uslugom.

ODJELJAK 130

Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja

- 130.1 Načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće sljedeće obveze svim profesionalnim računovođama:
- (a) održavanje profesionalnih znanja i vještina na razini potrebnoj da bi se klijentima ili poslodavcima osiguralo dobivanje kompetentne profesionalne usluge; i
 - (b) marljivo djelovanje u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima kada obavljaju profesionalne aktivnosti ili pružaju profesionalne usluge.
- 130.2 Kompetentna profesionalna usluga zahtijeva valjanu prosudbu u primjenjivanju profesionalnih znanja i vještina u obavljanju takve usluge. Profesionalna kompetentnost može se razdvojiti u dvije odvojene etape:
- (a) stjecanje profesionalne kompetentnosti; i
 - (b) održavanje profesionalne kompetentnosti.
- 130.3 Održavanje profesionalne kompetentnosti zahtijeva neprekidno praćenje i stjecanje razumijevanja relevantnih stručnih, profesionalnih i poslovnih dostignuća. Trajno profesionalno usavršavanje omogućava profesionalnom računovođi da usavršava i održava sposobnosti kompetentnog rada u profesionalnoj sredini.
- 130.4 Pažljivost obuhvaća odgovornost da se djeluje u skladu sa zahtjevima angažmana, brižno, temeljito i pravodobno.
- 130.5 Profesionalni računovođa će poduzeti razumne mjere kako bi osigurao da su odgovarajuće uvježbani i nadzirani oni koji rade pod njegovim okriljem kao pripadnici profesije.
- 130.6 Gdje je primjereno, profesionalni računovođa će upoznati klijente, poslodavce ili ostale korisnike profesionalnih usluga ili aktivnosti s ograničenjima svojstvenim uslugama ili aktivnostima.

ODJELJAK 140

Povjerljivost

- 140.1 Načelo povjerljivosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da se suzdrže od:
- (a) objavljivanja izvan revizorskog društva ili poslodavčeve organizacije povjerljivih informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa bez odgovarajućeg i konkretnog odobrenja ili ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili dužnost objavljivanja; i
 - (b) korištenja povjerljivih informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa za njihove osobne koristi ili koristi trećih stranaka.
- 140.2 Profesionalni računovođa će čuvati povjerljivost, uključujući i u životnoj sredini, i biti oprezni spram mogućnosti nenamjernog objavljivanja, posebice bliskim poslovnim suradnicima ili užitim ili najužitim članovima obitelji.
- 140.3 Profesionalni računovođa će očuvati povjerljivost informacija koje priopće osobe koje bi mogle postati klijent ili poslodavac.
- 140.4 Profesionalni računovođa će čuvati povjerljivost informacija unutar revizorskog društva ili poslodavčeve organizacije.
- 140.5 Profesionalni računovođa će poduzeti razumne mjere kako bi osigurao da osoblje pod njegovom kontrolom i osobe od kojih prima savjete i pomoć poštuju njegovu obvezu čuvanja povjerljivosti.
- 140.6 Potreba pridržavanja načela povjerljivosti nastavlja se čak i nakon kraja odnosa između profesionalnog računovođe i klijenta ili poslodavca. Kada profesionalni računovođa promijeni zaposlenje ili stekne novog klijenta, ima pravo koristiti ranije stečena iskustva. Međutim, profesionalni računovođa neće koristiti ili objaviti bilo koju povjerljivu informaciju stečenu ili primljenu temeljem profesionalnog ili poslovnog odnosa.
- 140.7 Okolnosti u kojima se od profesionalnog računovođe zahtijeva, ili može zahtijevati, objavljivanje povjerljivih informacija ili kada takvo objavljivanje može biti primjereno su sljedeće:
- (a) objavljivanje je dopušteno zakonom i odobreno od klijenta ili poslodavca;
 - (b) objavljivanje se zahtijeva zakonom, na primjer:
 - (i) izrada dokumenata ili drugo osiguravanje dokaza u tijeku sudskih postupaka; ili
 - (ii) dojava uočenih kršenja zakona nadležnim javnim tijelima; i
 - (c) postoji profesionalna dužnost ili pravo objavljivanja, kada nije zabranjeno zakonom, kako bi se:

- (i) postupilo u skladu s pregledom kvalitete koju provodi tijelo članice ili profesionalno tijelo;
- (ii) odgovorilo na upite ili odazvalo istrazi tijela članice ili profesionalnog tijela;
- (iii) zaštitili profesionalni interesi profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
- (iv) postupilo u skladu sa stručnim i etičkim zahtjevima.

140.8 U odlučivanju o tome hoće li se objaviti povjerljive informacije, relevantni čimbenici za razmatranje uključuju:

- mogu li biti ugroženi interesi svih stranaka, uključujući i treće stranke čiji interesi mogu biti pogođeni, ako klijent ili poslodavac pristane da profesionalni računovođa objavi informacije;
- jesu li sve relevantne informacije poznate i potvrđene, u mjeri u kojoj je to izvedivo; u situacijama koje uključuju nepotvrđene činjenice, nepotpune informacije ili nepotvrđene zaključke, koristit će se profesionalna prosudba pri određivanju načina objavljivanja na koje se ono treba obaviti, ako je objavljivanje potrebno;
- vrstu priopćavanja koja se očekuje i na koga je upućeno; i
- jesu li primjereni primatelji na koje se upućuje priopćenje.

ODJELJAK 150

Profesionalno ponašanje

- 150.1 Načelo profesionalnog ponašanja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da postupaju u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjegavaju svako djelovanje za koje profesionalni računovođa zna ili bi trebao znati da narušava ugled profesije. To uključuje radnje za koje bi razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to doba, vjerojatno zaključila da negativno utječe na dobar ugled profesije.
- 150.2 U marketingu i promoviranju sebe i svog posla, profesionalni računovođe neće narušiti ugled profesije. Profesionalni računovođe bit će poštteni i istinoljubivi i neće:
- (a) preuveličavati tvrdnje o uslugama koje mogu ponuditi, kvalifikacijama koje imaju ili iskustvu koje su stekli; ili
 - (b) omalovažiti posao drugih ili stvarati neosnovane usporedbe s radom drugih.

DIO B – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

	Stranica
200 Uvod	28
210 Profesionalno imenovanje	33
220 Sukobi interesa	37
230 Druga mišljenja	43
240 Naknade i ostale vrste nagrada	44
250 Marketing profesionalnih usluga	46
260 Darovi i ugošćivanje	47
270 Čuvanje imovine klijenta	48
280 Objektivnost – sve usluge	49
290 Neovisnost – angažmani revizije i uvida	50
291 Neovisnost – ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	108
Tumačenje 2005-01	136

ODJELJAK 200

Uvod

- 200.1 Ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalne računovođe u javnoj praksi. Ovaj dio ne opisuje sve okolnosti i odnose s kojima se može suočiti profesionalni računovođa u javnoj praksi koji stvaraju ili mogu stvarati prijetnje poštivanja temeljnih načela. Zbog toga se profesionalni računovođe u javnoj praksi potiču na opreznost spram takvih okolnosti i odnosa.
- 200.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće se svjesno angažirati u nekom poslu, zanimanju ili djelovanju koji narušavaju ili mogu narušavati poštenje, objektivnost ili dobar ugled profesije i koji bi kao posljedicu imali nespojivost s temeljnim načelima.

Prijetnje i zaštite

- 200.3 Poštivanje temeljnih načela može biti potencijalno ugroženo brojnim okolnostima i odnosima. Sadržaj i važnost prijetnji mogu se razlikovati ovisno o tome nastaju li u vezi s pružanjem usluga klijentu revizije te je li on subjekt od javnog interesa, ovisno o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ili su u vezi s klijentom za kojeg se izražava uvjerenja ali koji nije i klijent revizije ili su u vezi s klijentom za kojeg se ne izražava uvjerenje.

Prijetnje se ubrajaju u jednu ili više od sljedećih kategorija, tj. u prijetnje temeljem:

- (a) osobnog interesa;
- (b) samoprovjere;
- (c) propagiranja;
- (d) zbliženosti; i
- (e) zastrašenosti.

Ove prijetnje detaljnije su razmatrane u Dijelu A ovog Kodeksa.

- 200.4 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:
- član tima za izražavanje uvjerenja ima izravan financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
 - revizorsko društvo pretjerano je ovisno o ukupnoj naknadi od klijenta;
 - član tima za izražavanje uvjerenja ima značajan bliski poslovni odnos s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje;
 - revizorsko društvo zabrinuto je zbog mogućnosti gubitka važnog klijenta;

- član revizijskog tima započinje pregovore o zapošljavanju s klijentom revizije;
- revizorsko društvo zaključuje dogovor o uvjetovanoj naknadi u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja; i
- profesionalni računovođa otkriva značajnu pogrešku kada ocjenjuje rezultate ranije profesionalne usluge koju je bio obavio član revizorskog društva profesionalnog računovođe.

200.5 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje temeljem samoprovjere uključuju:

- revizorsko društvo izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja o učinkovitosti djelovanja financijskog sustava nakon oblikovanja ili implementiranja sustava;
- revizorsko društvo priprema izvorne podatke korištene za stvaranje evidencija koje su predmet ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja;
- član tima za izražavanje uvjerenja je, ili je nedavno bio, direktor ili odgovorna osoba klijenta;
- član tima za izražavanje uvjerenja je, ili je nedavno bio, zaposlen kod klijenta na položaju da izvrši značajni učinak na predmet angažmana; i
- revizorsko društvo pruža uslugu klijentu za kojeg se izražava uvjerenje koja izravno utječe na predmetne informacije angažmana s izražavanjem uvjerenja.

200.6 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje temeljem propagiranja uključuju:

- revizorsko društvo promovira dionice u nekom klijentu revizije; i
- profesionalni računovođa djeluje kao odvjetnik u ime klijenta revizije u parnici ili sporovima s trećim strankama.

200.7 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje uslijed zblizenosti uključuju:

- član angažiranog tima ima uže ili najuže člana obitelji koji je direktor ili odgovorna osoba klijenta;
- član angažiranog tima ima uže ili najuže člana obitelji koji je zaposlenik klijenta na položaju da izvrši značajni učinak na predmet angažmana;
- direktor ili odgovorna osoba klijenta ili zaposlenik na položaju da izvrši značajni učinak na predmet angažmana do nedavno je imao ulogu angažiranog partnera;

- profesionalni računovođa prima poklone od klijenta ili mu klijent daje povlašteni tretman, osim ako vrijednost nije beznačajna ili nevažna; i
- osoblje na višem položaju dugo je povezano s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje.

200.8 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje uslijed zastrašenosti uključuju:

- revizorskom društvu prijeti se raskidom angažmana s klijentom;
- klijent revizije nagoviješta da revizorskom društvu neće dodijeliti planirani ugovor o obavljanju usluge koja ne uključuje izražavanje uvjerenja ako ustraje u neslaganju s računovodstvenim tretmanom klijenta za određenu transakciju;
- klijent prijeti revizorskom društvu sudskim sporom;
- vrši se pritisak na revizorsko društvo da neprimjereno smanji obujam posla kako bi se smanjile naknade;
- profesionalni računovođa osjeća pritisak da prihvati prosudbu zaposlenika klijenta jer zaposlenik ima veću stručnost u vezi s predmetnom problematikom; i
- partner revizorskog društva obavijestio je profesionalnog računovođu da neće biti provedeno planirano unaprjeđenje ako se revizor ne složi s neprimjerenim računovodstvenim tretmanom klijenta revizije.

200.9 Zaštite koje mogu ukloniti ili smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu razvrstavaju se u dvije kategorije:

- (a) zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom; i
- (b) zaštite u radnoj okolini.

Primjeri zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom opisani su u točki 100.14 Dijela A ovog Kodeksa.

200.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će prosuditi kako da na najbolji način riješi prijetnje koje nisu na prihvatljivoj razini ili tako što će primijeniti zaštite radi uklanjanja prijetnje ili umanjivanja prijetnje na prihvatljivu razinu, ili tako što će prekinuti ili odbiti angažman na koji se odnosi prijetnja. Pri tom prosuđivanju, profesionalni računovođa u javnoj praksi će razmotriti bi li razborita i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, da će prijetnje biti uklonjene ili umanjene na prihvatljivu razinu primjenom zaštita, tako da se ne kompromitira poštivanje temeljnih načela. Na to razmatranje utjecat će pitanja kao što su važnost prijetnje, vrsta angažmana i struktura revizorskog društva.

- 200.11 U radnoj okolini relevantne zaštite razlikovat će se ovisno o okolnostima. Zaštite u radnoj okolini obuhvaćaju zaštite na razini revizorskog društva i zaštite specifične za angažman.
- 200.12 Primjeri zaštite na razini revizorskog društva u radnom okruženju uključuju:
- vođenje revizorskog društva tako da se ističe važnost poštivanja temeljnih načela;
 - vođenje revizorskog društva tako što se stvara očekivanje da članovi tima za izražavanje uvjerenja djeluju u javnom interesu;
 - politike i postupke za uvođenje i monitoring kontrole kvalitete angažmana;
 - dokumentirane politike u vezi s potrebom prepoznavanja prijetnji poštivanja temeljnih načela, ocjenjivanja važnosti tih prijetnji i primjenjivanja zaštite radi uklanjanja ili umanjivanja prijetnji na prihvatljivu razinu, odnosno prekidanja ili odbijanja relevantnog angažmana kada primjerene zaštite nisu dostupne ili se one ne mogu primijeniti;
 - dokumentirane unutarnje politike i postupke koji zahtijevaju poštivanje temeljnih načela;
 - politike i postupke koji će omogućiti prepoznavanje interesa ili odnosa između članova angažiranih timova i klijenata;
 - politike i postupke za praćenje i, ako je nužno, upravljanje oslanjanjem na prihode primljene od pojedinog klijenta;
 - korištenje različitih partnera i angažiranih timova s odvojenim linijama izvješćivanja za pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
 - politike i postupke kako bi se zabranilo osobama koje nisu članovi angažiranog tima da neprimjereno utječu na ishod angažmana;
 - pravodobno priopćavanje politika i postupaka revizorskog društva, uključujući o bilo kakvim promjenama u njima, svim partnerima i profesionalnom osoblju te odgovarajuće uvježbavanje i edukacija za takve politike i postupke;
 - dodjeljivanje članu višeg menadžmenta odgovornosti za nadziranje primjerenog djelovanja sustava kontrole kvalitete revizorskog društva;
 - obavješćivanje partnera i profesionalnog osoblja o klijentima kojima se pruža usluga s izražavanjem uvjerenja i povezanim subjektima za koje se zahtijeva neovisnost;
 - disciplinske mjere radi promicanja poštivanja politika i postupaka; i

- objavljivanje politika i postupaka kako bi se ohrabrilo i ovlastilo osoblje da priopćava višim razinama unutar revizorskog društva svako pitanje u vezi s poštivanjem temeljnih načela o kojemu ima dvojbe.

200.13 Primjeri zaštita u radnom okruženju specifičnih za angažman uključuju:

- da profesionalni računovođa koji nije bio uključen u uslugu bez izražavanja uvjerenje pregledava posao koji je obavljen u vezi s tom uslugom ili prema potrebi daje druge savjete;
- da profesionalni računovođa koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja pregledava posao koji je obavljen u vezi s tom uslugom ili prema potrebi daje druge savjete;
- konzultiranje s neovisnom trećom strankom, kao što je odbor neovisnih direktora, profesionalno regulatorno tijelo ili drugi profesionalni računovođa;
- raspravljanje etičkih pitanja s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom;
- izvješćivanje onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom o vrsti pružene usluge i zaračunatim iznosima naknada;
- uključivanje drugog revizorskog društva kako bi obavilo ili ponovno obavilo dijelove angažmana; i
- rotiranje iskusnijeg osoblja tima za izražavanje uvjerenja.

200.14 Ovisno o vrsti angažmana, profesionalni računovođa u javnoj praksi također može biti u mogućnosti osloniti se na zaštite koje je uveo klijent. Međutim, nije moguće osloniti se isključivo na takve zaštite kako bi se ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu.

200.15 Primjeri zaštite unutar klijentovih sustava i postupaka uključuju:

- klijent zahtijeva da osobe koje nisu u menadžmentu potvrde ili odobre imenovanje revizorskog društva za obavljanje angažmana;
- klijent ima kompetentne zaposlenike s iskustvom i stažem za donošenje upravljačkih odluka;
- klijent je implementirao unutarnje postupke koji osiguravaju objektivne izbore u zaključivanju angažmana bez izražavanja uvjerenja; i
- klijent ima strukturu korporativnog upravljanja koja osigurava odgovarajući nadzor i komuniciranje u vezi s uslugama revizorskog društva.

ODJELJAK 210

Profesionalno imenovanje

Prihvaćanje klijenta

- 210.1 Prije prihvaćanja odnosa s novim klijentom, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi hoće li prihvaćanje stvoriti neku prijetnju poštivanju temeljnih načela. Moguće prijetnje poštenju ili profesionalnom ponašanju mogu nastati iz, na primjer, dvojbenih pitanja povezanih s klijentom (njegovim vlasnicima, menadžmentom ili aktivnostima).
- 210.2 Pitanja povezana s klijentom koja bi, ako su poznata, mogla ugroziti poštivanje temeljnih načela uključuju, na primjer, uključenost klijenta u nezakonite aktivnosti (kao što je pranje novca), praksu nepoštenog ili upitnog financijskog izvještavanja.
- 210.3 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će ocijeniti važnost svake prijetnje i primijeniti zaštite kada su potrebne kako bi se uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:
- upoznavanje i stjecanje razumijevanja klijenta, njegovih vlasnika, menadžera i onih koji su odgovorni za njegovo upravljanje i njegove poslovne aktivnosti; ili
 - osiguravanje privrženosti klijenta unapređivanju prakse korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 210.4 Gdje nije moguće umanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u javnoj praksi će odbiti ući u odnos s klijentom.
- 210.5 Preporučuje se da profesionalni računovođa u javnoj praksi periodično pregleda odluke o prihvaćanju angažmana koji se obavljaju iz godine u godinu.

Prihvaćanje angažmana

- 210.6 Temeljno načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće obvezu profesionalnom računovođi u javnoj praksi da pruža samo one usluge za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi kompetentan da ih obavi. Prije prihvaćanja određenog angažmana kod klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi hoće li prihvaćanje stvoriti prijetnju poštivanju temeljnih načela. Na primjer, prijetnja temeljem osobnog interesa koja ugrožava postupanje u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom nastaje kada angažirani tim nema, ili ne može osigurati, kompetentnost potrebnu za ispravno obavljanje angažmana.
- 210.7 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će ocijeniti važnost prijetnje i primijeniti zaštite, kada su nužne, kako bi ih uklonio ili ublažio na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- stjecanje odgovarajućeg razumijevanja vrste djelatnosti klijenta, složenosti njegovog poslovanja, posebnih zahtjeva angažmana i svrhe, sadržaja i obujma posla koji treba obaviti;
- stjecanje znanja o relevantnoj industriji ili relevantnom predmetnom pitanju;
- posjedovanje ili stjecanje iskustva u vezi s relevantnim zahtjevima regulative ili izvješćivanja;
- dodjeljivanje dovoljno brojnog osoblja s potrebnim kompetencijama;
- angažiranje stručnjaka gdje je nužno;
- dogovaranje realističnog vremenskog rasporeda za obavljanje angažmana; i
- postupanje u skladu s politikama i postupcima kontrole kvalitete oblikovanim za osiguravanje razumnog uvjerenja da su određeni angažmani prihvaćeni samo kada se mogu kompetentno obaviti.

210.8 Kada se profesionalni računovođa u javnoj praksi namjerava osloniti na savjet ili posao stručnjaka, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi je li takvo oslanjanje opravdano. Čimbenici za razmatranje uključuju: reputaciju, stručnost, dostupne resurse i raspoložive profesionalne i etičke standarde. Takve informacije mogu se steći iz prethodnih povezanosti sa stručnjakom ili savjetovanjem s drugima.

Promjene u profesionalnom imenovanju

210.9 Profesionalni računovođa u javnoj praksi od kojeg se traži da zamijeni drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi ili koji razmatra davanje ponude za angažman koji trenutno ima drugi profesionalni računovođa u javnoj praksi, utvrdit će postoje li neki razlozi, profesionalni ili drugačiji, za neprihvatanje angažmana, kao što su okolnosti koje stvaraju prijetnje poštivanju temeljnih načela koje se ne mogu ukloniti ili smanjiti na prihvatljivu razinu primjenom zaštite. Na primjer, može postojati prijetnja u vezi s postupanjem u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom ako profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvati angažman prije upoznavanja sa svim važnim činjenicama.

210.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će ocijeniti važnost svake prijetnje. Ovisno o vrsti angažmana, to može zahtijevati izravno komuniciranje s postojećim računovođom kako bi se ustanovile činjenice i okolnosti u vezi s predloženom promjenom tako da profesionalni računovođa u javnoj praksi može odlučiti je li primjereno prihvatiti angažman. Na primjer, prividni razlozi za promjenu u imenovanju ne moraju potpuno odražavati činjenično stanje i mogu ukazivati na neslaganja s postojećim računovođom koja mogu utjecati na odluku o prihvaćanju imenovanja.

210.11 Zaštite će se primijeniti kada su nužne za uklanjanje bilo koje prijetnje ili za njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- kada odgovara na zahtjev za podnošenje ponuda, navođenje u ponudi da će se prije prihvaćanja angažmana zahtijevati kontaktiranje s postojećim računovođom kako bi se mogli postaviti upiti o tome ima li nekih profesionalnih ili drugih razloga zbog kojih se imenovanje ne bi trebalo prihvatiti;
- traženje od postojećeg računovođe da priopći informacije o bilo kojoj činjenici ili okolnosti kojih, po mišljenju postojećeg računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije odlučivanja o tome hoće li prihvatiti angažman; ili
- dobivanje potrebnih informacije iz drugih izvora.

Kada prijetnje ne mogu biti uklonjene ili umanjene na prihvatljivu razinu primjenom zaštite, profesionalni računovođa u javnoj praksi će, osim ako ne stekne uvjerenje o potrebnim činjenicama na druge načine, odbiti angažman.

210.12 Od profesionalnog računovođe u javnoj praksi može se tražiti da obavi posao koji je komplementaran ili dopunski radu postojećeg računovođe. Takve okolnosti mogu stvoriti prijetnje postupanju u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom uslijed, na primjer, manjka ili nepotpunosti informacija. Važnost svake prijetnje će se ocijeniti i zaštite primijeniti kada je to nužno za uklanjanje ili smanjivanje prijetnji na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je obavješćavanje postojećeg računovođe o predloženom poslu, što će omogućiti postojećem računovođi da pruži bilo koju relevantnu informaciju potrebnu za ispravno obavljanje posla.

210.13 Postojeći računovođa ima obvezu u vezi s povjerljivošću. Hoće li tom profesionalnom računovođi biti dopušteno ili će se od njega zahtijevati da raspravlja o poslovanju klijenta s predloženim računovođom, ovisit će o vrsti angažmana i o:

- (a) tome je li dobiveno dopuštenje od klijenta da se to učini; ili
- (b) zakonskim ili etičkim zahtjevima koji se odnose na takva komuniciranja i objavljivanja koji se mogu razlikovati od zakonodavstva do zakonodavstva.

Okolnosti gdje se od profesionalnog računovođe zahtijeva ili može zahtijevati objavljivanje povjerljivih informacija ili gdje takvo objavljivanje može inače biti primjereno navedene su u odjeljku 140 Dijela A ovog Kodeksa.

210.14 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će uobičajeno trebati dobiti dopuštenje klijenta, najbolje u pisanom obliku, za pokretanje rasprave s postojećim računovođom. Jednom kada je takvo dopuštenje dobiveno, postojeći računovođa će postupati u skladu s relevantnim zakonskim i drugim regulativama koje uređuju takve zahtjeve. Kada postojeći računovođa daje

informacije, on će ih dati pošteno i nedvosmisleno. Ako predloženi računovođa ne može komunicirati s postojećim računovođom, predloženi računovođa će poduzeti razumne mjere kako bi na druge načine pribavio informacije o mogućim prijetnjama, na primjer, pomoću upita trećim strankama ili rutinskom provjerom višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

ODJELJAK 220

Sukobi interesa

220.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi poduzet će razumne mjere kako bi prepoznao okolnosti koje mogu dovesti do sukoba interesa. Sukob interesa stvara prijetnju objektivnosti i može stvoriti prijetnje poštivanju drugih temeljnih načela. Takve prijetnje mogu nastati kada:

- profesionalni računovođa u javnoj praksi pruža profesionalne usluge u vezi s određenim pitanjem dvama ili više klijenata kojima su sukobljeni interesi u vezi s tim pitanjem; ili
- su sukobljeni interesi profesionalnog računovođe u vezi s određenim pitanjem i interesi klijenta kojem profesionalni računovođa pruža profesionalnu uslugu u vezi s tim pitanjem.

Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće dopustiti da sukob interesa kompromitira profesionalne ili poslovne prosudbe.

Kada je profesionalna usluga kakva usluga s izražavanjem uvjerenja, postupanje u skladu s temeljnim načelom objektivnosti također zahtijeva da profesionalni računovođa bude neovisan od klijenta kojem pruža uslugu s izražavanjem uvjerenja u skladu s Odjeljkom 290 ili 291, već prema tome koji je odgovarajući.

220.2 Primjeri situacija u kojima mogu nastati sukobi interesa uključuju:

- pružanje savjetodavne usluge za transakciju klijentu koji nastoji preuzeti klijenta revizije, kada je revizorsko društvo steklo povjerljive informacije tijekom obavljanja revizije koje mogu biti relevantne za transakciju;
- savjetovanje dva klijenta istodobno dok se natječu za stjecanje iste kompanije gdje savjeti mogu biti relevantni za konkurentske pozicije stranaka;
- pružanje usluge i kupcu i prodavatelju u vezi s istom transakcijom;
- obavljanje procjene vrijednosti imovine za dvije stranke koje su u suprotstavljenim pozicijama u odnosu na imovinu;
- zastupanje dva klijenta u vezi s istim pitanjem o kojem oni međusobno vode sudski spor, kao što je brakorazvodna parnica ili razvrgnuće ortakluka;
- izrada izvješća s izražavanjem uvjerenja davatelju licence o dospelom iznosu autorskih prava prema ugovoru o licenci kada se istodobno savjetuje primatelja licence o ispravnosti iznosa obveza;

- savjetovanje klijenta da ulaže u poslovanje u kojem, na primjer supružnik profesionalnog računovođe u javnoj praksi ima financijski interes;
- pružanje strateških savjetodavnih usluga klijentu o njegovom konkurentskom položaju dok se ima zajednički pothvat ili slični interes s glavnim konkurentom klijenta;
- savjetovanje klijenta o stjecanju poslovanja za koje je revizorsko društvo također zainteresirano da ga stekne; i
- savjetovanje klijenta da kupi proizvod ili uslugu dok se ima sporazum o posredovanju ili komisiji s jednim od potencijalnih dobavljača tih proizvoda ili usluga.

220.3 Kada prepoznaje i ocjenjuje interese i odnose koji mogu stvarati sukob interesa i primjenjuje zaštite, kada je to nužno, da se ukloni ili umanjí svaka prijetnja poštivanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u javnoj praksi koristit će profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerojatno zaključila da nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.

220.4 Kada se bavi sa sukobom interesa, uključujući i kod objavljivanja i razmjenjivanja informacija unutar revizorskog društva ili mreže revizorskog društva te kod traženja uputa od trećih stranaka, profesionalni računovođa u javnoj praksi će zadržati opreznost spram temeljnog načela povjerljivosti.

220.5 Ako prijetnja nastala uslijed sukoba interesa nije na prihvatljivoj razini, profesionalni računovođa u javnoj praksi primijenit će zaštite kako bi uklonio prijetnju ili je umanjio na prihvatljivu razinu. Ako zaštite ne mogu umanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u javnoj praksi odbit će ili prestat će pružati profesionalne usluge koje bi imale za posljedicu sukob interesa; ili će raskinuti relevantni odnos ili napustiti relevantne interese kako bi uklonio prijetnju ili je umanjio na prihvatljivu razinu.

220.6 Prije prihvaćanja odnosa, angažmana ili poslovnih odnosa s novim klijentom, profesionalni računovođa u javnoj praksi poduzet će razumne mjere kako bi prepoznao okolnosti koje mogu stvoriti sukob interesa, uključujući prepoznavanje:

- sadržaja relevantnih interesa i odnosa između uključenih stranaka; i
- sadržaja usluge i njezinih posljedica za relevantne stranke.

Sadržaj usluga i relevantnih interesa i odnosa može se mijenjati tijekom angažmana. To naročito vrijedi kada se od profesionalnog računovođe u javnoj praksi zahtijeva da obavlja angažman u situaciji u kojoj može nastati suparnički odnos, iako stranke koje su angažirale profesionalnog računovođu ne moraju početno biti uključene u spor. Profesionalni računovođa će ostati na

oprezu spram takvih promjena sa ciljem prepoznavanja okolnosti koje mogu stvoriti sukob interesa.

- 220.7 Za svrhu prepoznavanja interesa i odnosa koji mogu stvoriti sukob interesa, ustanovljivanje učinkovitog postupka prepoznavanja sukoba pomaže profesionalnom računovođi u javnoj praksi da prepozna stvarne ili moguće sukobe interesa prije određivanja hoće li prihvatiti angažman i tijekom angažmana. On uključuje pitanja koja su prepoznale vanjske stranke, na primjer, klijenti ili mogući klijenti. Što se ranije prepozna stvarni ili mogući sukob interesa, veća je vjerojatnost da će profesionalni računovođa moći primijeniti zaštite, kada su nužne, da ukloni prijetnju objektivnosti i svaku prijetnju poštivanju drugih temeljnih načela ili da je ublaži na prihvatljivu razinu. Postupak prepoznavanja stvarnih ili mogućih sukoba interesa ovisit će o čimbenicima kao što su:
- vrsta pružene profesionalne usluge;
 - veličina revizorskog društva;
 - veličina i vrsta klijentele; i
 - struktura revizorskog društva, na primjer broj i zemljopisna raspoređenost ureda.
- 220.8 Ako je revizorsko društvo član mreže, prepoznavanje sukoba će uključiti svaki sukob interesa za koji profesionalni računovođa u javnoj praksi ima razloga vjerovati da može postojati ili da može nastati zbog interesa i odnosa umreženih revizorskih društava. Razumne mjere za prepoznavanje takvih interesa i odnosa koji uključuju umrežena revizorska društva ovisit će o čimbenicima kao što su vrsta pružene profesionalne usluge, klijenti koje opslužuje mreža i zemljopisna raspoređenost svih relevantnih stranaka.
- 220.9 Ako je prepoznat sukob interesa, profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će:
- važnost relevantnih interesa ili odnosa; i
 - značajnost prijetnji koje su nastale obavljanjem profesionalne usluge ili usluga. Općenito, što je izravnija veza između profesionalne usluge i pitanja oko kojeg su sukobljeni interesi stranaka, to će biti značajnija prijetnja objektivnosti i poštivanju drugih temeljnih načela.
- 220.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi primijenit će zaštite, kada je nužno, kako bi uklonio prijetnje poštivanju temeljnih načela nastale uslijed sukoba interesa ili ih smanjio na prihvatljivu razinu. Primjeri zaštita uključuju:
- primjenu mehanizma za sprječavanje neovlaštenog objavljivanja povjerljivih informacija kada se pružaju profesionalne usluge u vezi s određenim pitanjem dvama klijentima ili više njih kojima su sukobljeni interesi u odnosu na to pitanje. To bi uključilo:

- korištenje odvojenih timova za obavljanje angažmana koji imaju jasno određene politike i postupke očuvanja povjerljivosti;
- organiziranje odvojenih poslovnih područja za specijalističke funkcije unutar revizorskog društva, koja mogu djelovati kao prepreke za prelijevanje povjerljivih informacija klijenta iz jednog područja u druga unutar revizorskog društva; i
- uspostavljanje politika i postupaka za ograničavanje pristupa dosjeima o klijentima, korištenje sporazuma o povjerljivosti zaključenim sa zaposlenicima i partnerima revizorskog društva i/ili fizičko ili elektroničko odvajanje povjerljivih informacija;
- redoviti pregled primjene zaštita koje obavlja iskusnija osoba koja nije uključena u angažman ili angažmane s klijentom;
- pregled obavljenog posla, koji obavlja profesionalni računovođa koji nije uključen u pružanje usluge ili se na njega na drugi način ne odražava sukob, radi procjene jesu li ključne prosudbe i zaključci primjereni; i
- savjetovanje s trećim strankama, kao što su profesionalna tijela, pravni savjetnici ili drugi profesionalni računovođe.

220.11 Osim toga, uobičajeno je nužno objaviti sadržaj sukoba interesa i s njim povezanih zaštita, ako ih ima, klijentu na kojeg se odnosi sukob i, kada su zaštite potrebne da umanje prijetnju na prihvatljivu razinu, pribaviti njegov pristanak za profesionalnog računovođu u javnoj praksi koji obavlja profesionalne usluge. Obavješćavanje i pristanak mogu biti u različitim oblicima, na primjer:

- načelno obavješćavanje klijenta o okolnostima gdje profesionalni računovođa, u skladu s uobičajenom poslovnim praksom, ne pruža usluge isključivo jednom klijentu (na primjer, u određenom sektoru tržišta) kako bi se od klijenta dobio načelni pristanka za takvo djelovanje. Takvo objavljivanje može, na primjer, biti učinjeno u standardnom ugovoru profesionalnog računovođe za angažman.
- posebno obavješćavanje klijenta na kojeg se odnose okolnosti određenog sukoba, uključujući i detaljno prezentiranje situacije i sveobuhvatno objašnjavanje planiranih zaštita i sadržanih rizika, dostatno da omogućiti klijentu odlučivanje temeljeno na informacijama u vezi s pitanjem i da u skladu s tim da izričiti pristanak; i
- u određenim okolnostima, može se pretpostaviti da je klijent dao pristanak gdje profesionalni računovođa ima dostatne dokaze da zaključiti kako klijenti poznaju okolnosti od samog početka i da su prihvatili sukob interesa ako nisu dali prigovor na njegovo postojanje.

Profesionalni računovođa će utvrditi jesu li sadržaj i važnost sukoba interesa takvi da je nužno posebno obavješćavanje i dobivanje izričitog pristanka. Za tu

svrhu profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu u prosuđivanju ishoda procjena okolnosti koje stvaraju sukob interesa, uključujući i prosuđivanje stranaka na koje može imati učinak, sadržaja problema koji mogu nastati i mogućnosti da se određeno pitanje odvija na neočekivani način.

- 220.12 Kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi tražio izričiti pristanak od klijenta i klijent odbije dati pristanak, profesionalni računovođa u javnoj praksi će odbiti ili prestati obavljanje profesionalne usluge koja bi imala za posljedicu sukob interesa; ili će prekinuti relevantne odnose ili prodati relevantne interese kako bi uklonio prijetnje ili umanjio ih na prihvatljivu razinu, tako da se može dobiti pristanak, nakon primjene bilo kakvih dodatnih zaštita ako budu nužne.
- 220.13 Kada su objave usmene ili je pristanak usmen ili se podrazumijeva, profesionalnog računovođu u javnoj praksi potiče se da dokumentira sadržaj okolnosti koje stvaraju sukob interesa, zaštite primijenjene za smanjivanje prijetnji na prihvatljivu razinu i dobiveni pristanak.
- 220.14 U određenim okolnostima, korištenje posebnog obavještanja za svrhu dobivanja izričitog pristanka imat će za posljedicu kršenje povjerljivosti. Primjeri takvih okolnosti mogu uključiti:
- obavljanje usluge klijentu povezane s transakcijom u vezi s neprijateljskim preuzimanjem drugog klijenta revizorskog društva;
 - obavljanje forenzičkih istraga za klijenta u vezi sa sumnjom na postojanje prijevarne radnje gdje revizorsko društvo ima povjerljive informacije pribavljene obavljanjem profesionalne usluge za drugog klijenta koji može biti uključen u prijevaru.

Revizorsko društvo neće prihvatiti ili zadržati angažman u takvim okolnostima, osim ako nisu ispunjeni sljedeći uvjeti:

- revizorsko društvo ne djeluje u zagovaračkoj ulozi za jednog klijenta gdje to zahtijeva da društvo preuzme na sebe suparničku poziciju spram drugog klijenta u vezi s istim pitanjem;
- postoji posebni mehanizam za sprječavanje objavljivanja povjerljivih informacija između angažiranih timova koji opslužuju dva klijenta; i
- revizorsko društvo je uvjereno da bi razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u javnoj praksi u to doba, vjerojatno zaključila kako je primjereno da revizorsko društvo prihvati ili zadrži angažman, jer bi ograničavanje mogućnosti revizorskog društva da pruži uslugu stvorilo nerazmjerno nepovoljan ishod za klijenta ili druge relevantne treće stranke.

Profesionalni računovođa će dokumentirati sadržaj okolnosti, uključujući ulogu koju će preuzeti profesionalni računovođa, specifični mehanizam koji postoji

za sprječavanje objavljivanja informacija između angažiranih timova koji opslužuju dva klijenta i obrazloženje za zaključak da je primjereno prihvatiti angažman.

ODJELJAK 230

Druga mišljenja

- 230.1 Prijetnje poštivanju temeljnih načela mogu stvoriti situacije gdje se tražilo od profesionalnog računovođe u javnoj praksi davanje drugog mišljenja, društvu koje nije postojeći klijent ili u ime takvog društva ili subjekta, o primjeni računovodstvenih, revizijskih, izvještajnih ili drugih standarda ili načela u određenim okolnostima ili za određene transakcije. Na primjer, može postojati prijetnja postupanju u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom u okolnostima gdje drugo mišljenje nije temeljeno na istom skupu činjenica koje su bile dostupne postojećem računovođi ili se zasniva na neprimjerenim dokazima. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o okolnostima u kojima se postavlja zahtjev i svim drugim dostupnim činjenicama i pretpostavkama relevantnim za izražavanje profesionalne prosudbe.
- 230.2 Kada se traži davanje takvog mišljenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje i primijeniti zaštitu kada je to nužno za njihovo uklanjanje ili smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvi zaštita uključuju traženje dopuštenja od klijenta za kontaktiranje s postojećim računovođom, u komuniciranju s klijentom opisivanje ograničenja koja se odnose na mišljenje i davanje postojećem računovođi kopije mišljenja.
- 230.3 Ako društvo ili subjekt koji traži mišljenje neće dopustiti komuniciranje s postojećim računovođom, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi, uzimajući u obzir sve okolnosti, je li primjereno dati zatraženo mišljenje.

ODJELJAK 240

Naknade i ostale vrste nagrada

- 240.1 Kada ulazi u pregovore u vezi s profesionalnim uslugama, profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti bilo koji iznos naknade koji smatra primjerenim. Činjenica da neki profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti nižu naknadu nego drugi nije sama po sebi neetička. Ipak, mogu postojati prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelima koje nastaju temeljem iznosa navedenih naknada. Na primjer, nastaje prijetnja temeljem osobnog interesa u vezi s postupanjem u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom ako je navedena tako niska naknada da je teško obaviti angažman u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima za tu cijenu.
- 240.2 Postojanje i važnost svake nastale prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su iznos naknade koji se navodi i usluga na koju se on odnosi. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:
- upoznavanje klijenta s uvjetima angažmana i, naročito, s osnovom po kojoj se zaračunavaju naknade te o tome koje su usluge obuhvaćene navedenom naknadom; ili
 - određivanje primjerenog vremena i kvalificiranog osoblja za obavljanje posla.
- 240.3 Uvjetovane naknade učestalo se koriste za određene vrste angažmana bez izražavanje uvjerenja.¹ Međutim, u određenim okolnostima one mogu stvoriti prijetnje poštivanju temeljnih načela. One mogu stvoriti prijetnju objektivnosti temeljem postojanja osobnog interesa. Postojanje i važnost takvih prijetnji ovisit će o čimbenicima koji uključuju:
- vrstu angažmana;
 - raspon mogućih iznosa naknada;
 - osnovicu za određivanje naknade; i
 - hoće li ishod ili rezultat transakcije pregledati neovisna treća stranka.
- 240.4 Važnost svake takve prijetnje bit će ocijenjena i zaštite će se primijeniti kada je to nužno za uklanjanje ili smanjivanje prijetnji na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:
- unaprijed napisani sporazum s klijentom o osnovici za nagradu;

¹ U odjeljcima 290 i 291 ovog Kodeksa razmatrane su uvjetovane naknade za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentima revizije i klijentima kojima se izražavaju druga uvjerenja.

- pružanje informacija namjeravanim korisnicima o poslu koji je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi i osnovici za nagradu;
 - politike i postupke kontrole kvalitete; ili
 - pregled poslova koje je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi koji obavlja neovisna treća stranka.
- 240.5 U određenim okolnostima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti naknadu za posredovanje ili proviziju u vezi s klijentom. Na primjer, gdje profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža zahtijevane određene usluge, može se primiti naknada za upućivanje klijenta s kojim se zadržava poslovni odnos na drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi ili drugog stručnjaka. Profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti proviziju od treće stranke (na primjer, dobavljača softvera) u vezi s prodajom roba ili usluga klijentu. Prihvatanje takve naknade za posredovanje ili provizije stvara, temeljem osobnog interesa, prijetnje objektivnosti i profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji.
- 240.6 Profesionalni računovođa u javnoj praksi također može platiti posredničku naknadu za dobivanje klijenta, na primjer, gdje je klijent i nadalje klijent drugog profesionalnog računovođe u javnoj praksi, ali zahtijeva specijalističku uslugu koju ne pruža postojeći računovođa. Plaćanje takve naknade također stvara, temeljem osobnog interesa, prijetnje objektivnosti i profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji.
- 240.7 Važnost prijetnje bit će ocijenjena i zaštite primijenjene kada su nužne za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:
- objavljivanje informacije klijentu o bilo kakvom dogovoru o plaćanju posredničke naknade drugom profesionalnom računovođi za posao koji je bio predmetom posredovanja;
 - objavljivanje informacije klijentu o bilo kakvom dogovoru o primanju posredničke naknade za upućivanje tog klijenta na drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi; ili
 - dobivanje unaprijed napisanog sporazuma s klijentom o provizijama u vezi s prodajom proizvoda ili usluga treće stranke klijentu.
- 240.8 Profesionalni računovođa u javnoj praksi može kupiti cijelo ili dio drugog društva tako da će plaćanja biti obavljena osobama koje su ranije posjedovale društvo ili njihovim nasljednicima ili zakladama. Takva plaćanja ne smatraju se provizijama ili naknadama za posredovanje u smislu prethodno navedenih u točkama 240.5–240.7.

ODJELJAK 250

Marketing profesionalnih usluga

- 250.1 Kada profesionalni računovođa u javnoj praksi traži novi posao putem oglašavanja ili drugih oblika marketinga, može nastati prijetnja poštivanju temeljnih načela. Na primjer, prijetnja profesionalnom ponašanju temeljem osobnog interesa nastala je ako se oglašavaju usluge, dostignuća ili proizvodi na način koji nije u skladu s tim načelom.
- 250.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće stvarati loš ugled profesiji kada provodi marketing profesionalnih usluga. Profesionalni računovođa u javnoj praksi bit će pošten i istinoljubiv te neće:
- (a) preuveličavati tvrdnje o uslugama koje nudi, o kvalifikacijama koje posjeduje ili o stečenom iskustvu; ili
 - (b) omalovažavati rad drugih ili neosnovano uspoređivati svoj rad s radom drugih.

Ako profesionalni računovođa u javnoj praksi ima dvojbi o tome je li primjeren predloženi oblik oglašavanja ili marketinga, profesionalni računovođa u javnoj praksi razmotrit će treba li se konzultirati s relevantnim profesionalnim tijelom.

ODJELJAK 260

Darovi i ugošćivanje

- 260.1 Profesionalnom računovođi u javnoj praksi ili njegovom užem ili najužem članu obitelji, klijent može ponuditi darove i ugošćivanje. Takva ponuda može stvoriti prijetnje poštivanju temeljnih načela. Na primjer, prijetnja objektivnosti temeljem osobnog interesa ili zbliženosti može nastati ako se prihvati dar od klijenta; prijetnja objektivnosti uslijed zastrašenosti može nastati zbog mogućnosti da takve se ponude obznane.
- 260.2 Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o vrsti, vrijednosti i namjeri ponude. Kada se nude pokloni i gostoprimstva za koje bi razumna i obaviještena treća stranka, uzimajući u obzir sve dane činjenice i okolnosti, smatrala da su beznačajni i nevažni, profesionalni računovođa u javnoj praksi može zaključiti da je ponuda dana u normalnom tijeku poslovanja bez posebne namjere da se utječe na stvaranje odluka ili radi dobivanja informacija. U takvim slučajevima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može načelno zaključiti da je svaka prijetnja poštivanju temeljnih načela u prihvatljivom razmjeru.
- 260.3 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje i primijeniti zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Kada prijetnje ne mogu biti uklonjene ili smanjene na prihvatljivu razinu primjenom zaštita, profesionalni računovođa u javnoj praksi neće prihvatiti takvu ponudu.

ODJELJAK 270

Čuvanje imovine klijenta

- 270.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće prihvatiti čuvanje klijentovog novca ili druge imovine osim ako to je to dopušteno zakonom i, ako je to slučaj, u skladu sa svakom dodatnom zakonskom obvezom koju ima profesionalni računovođa u javnoj praksi koji drži takvu imovinu.
- 270.2 Držanje imovine klijenta stvara prijetnje poštivanju temeljnih načela; na primjer, zbog držanja imovine klijenta postoji prijetnja profesionalnom ponašanju temeljem osobnog interesa i može postojati prijetnja objektivnosti temeljem osobnog interesa. Profesionalni računovođa u javnoj praksi kojem je povjeren novac (ili druga imovina) koja pripada drugima će stoga:
- (a) držati takvu imovinu odvojeno od osobne imovine ili imovine revizorskog društva;
 - (b) koristiti takvu imovinu samo za svrhu za koju je ta imovina namijenjena;
 - (c) uvijek biti spreman za tu imovinu obračunati svaki prihod, dividendu ili dobit koju ona stvara svakoj osobi ovlaštenoj za dobivanje obračuna; i
 - (d) postupati u skladu sa svim relevantnim zakonima i regulativama mjerodavnim za držanje i računovodstvo takve imovine.
- 270.3 Kao dio postupka prihvaćanja klijenta i angažmana za usluge koje mogu uključivati držanje imovine klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi postaviti će odgovarajuće upite o izvoru takve imovine i razmotriti zakonske i regulativne obveze. Na primjer, ako bi imovina bila stvorena nezakonitim radnjama, na primjer pranjem novca, nastala bi prijetnja poštivanju temeljnih načela. U takvim situacijama, profesionalni računovođa može razmotriti traženje pravnog savjeta.

ODJELJAK 280

Objektivnost – sve usluge

- 280.1 Kada pruža svaku profesionalnu uslugu, profesionalni računovođa u javnoj praksi utvrdit će nastaju li prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelom objektivnosti uslijed postojanja njegovog interesa ili odnosa s klijentom, njegovim direktorima ili zaposlenicima. Na primjer, prijetnja objektivnosti uslijed zbliženosti može biti stvorena iz obiteljskog, bliskog osobnog ili poslovnog odnosa.
- 280.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji pruža usluge s izražavanjem uvjerenja bit će neovisan o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje. Neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu nužne su za omogućavanje profesionalnom računovođi u javnoj praksi da izrazi zaključak i da se smatra kako je izrazio zaključak bez pristranosti, sukoba interesa ili prekomjernog utjecaja drugih. Odjeljci 290 i 291 pružaju posebne upute o zahtjevima neovisnosti profesionalnih računovođa u javnoj praksi kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja.
- 280.3 Kada se obavlja neka profesionalna usluga, postojanje prijetnje objektivnosti ovisit će o određenim okolnostima angažmana i vrsti posla koji obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi.
- 280.4 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje i primijeniti zaštite kada je to nužno za njihovo uklanjanje ili smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:
- povlačenje iz angažiranog tima;
 - postupke nadzora;
 - prekidanje financijskog ili poslovnog odnosa koji stvara prijetnju;
 - raspravljanje problema s višom razinom menadžmenta revizorskog društva; ili
 - raspravljanje problema s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom.
- Ako zaštite ne mogu ukloniti prijetnju ili je smanjiti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti angažman na koji se prijetnja odnosi.

ODJELJAK 290***NEOVISNOST – ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA****SADRŽAJ**

	Točka
Struktura odjeljka	290.1
Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru	290.4
Mreže i umrežena revizorska društva	290.13
Subjekti od javnog interesa	290.25
Povezani subjekti	290.27
Oni koji su zaduženi za upravljanje	290.28
Dokumentacija	290.29
Razdoblje angažmana	290.30
Spajanja i stjecanja	290.33
Kršenje odredbe ovog Odjeljka	290.39
Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost	290.100
Financijski interesi	290.102
Zajmovi i garancije	290.117
Poslovni odnosi	290.123
Obiteljski i osobni odnosi	290.126
Zapošljavanje u klijentu revizije	290.132
Privremena dodjeljivanja osoblja	290.140
Nedavno djelovanje u klijentu revizije	290.141
Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije	290.144
Duga povezanost iskusnijeg osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije	290.148
Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije	290.154
Odgovornosti menadžmenta	290.159

* Izmjene u ovom Odjeljku nastale zbog izmjene Kodeksa koje su u vezi s pružanjem određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije bit će na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinac 2016. ili nakon tog datuma. Vidjeti stranicu 169.

Pripremanje financijskih izvještaja i računovodstvenih evidencija	290.164
Usluge procjene vrijednosti	290.172
Usluge poreznog savjetovanja	290.178
Usluge interne revizije	290.192
Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija	290.198
Usluge podrške u sudskim sporovima	290.204
Pravne usluge	290.206
Usluge pronalaženja kadrova	290.211
Usluge korporativnog financiranja	290.213
Naknade	290.217
Naknade – relativna veličina	290.217
Naknade – dospjele a nenaplaćene	290.220
Uvjetovane naknade	290.221
Politike plaća i ocjenjivanja	290.225
Darovi i ugošćivanje	290.227
Stvarni ili izgledni sudski spor	290.228
Izvješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije	290.500

Struktura odjeljka

- 290.1 Ovaj odjeljak bavi se zahtjevima neovisnosti za revizijske angažmane i angažmane uvida, koji su angažmani s izražavanjem uvjerenja u kojima profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o financijskim izvještajima. Takvi angažmani obuhvaćaju angažmane revizije i uvida kako bi se izvijestilo o cjelovitom skupu financijskih izvještaja i pojedinačnom financijskom izvještaju. Zahtjevi neovisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili uvida razmatrani su u Odjeljku 291.
- 290.2 U određenim okolnostima koje obuhvaćaju revizijske angažmane gdje revizijsko izvješće uključuje ograničavanje upotrebe i distribucije te pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti, zahtjevi neovisnosti iz ovog odjeljka mogu se modificirati kako je navedeno u točkama 290.500–290.514. Te modifikacije nisu dopuštene u slučaju revizije financijskih izvještaja zahtijevane zakonom ili regulativom.
- 290.3 U ovom odjeljku pojam, odnosno pojmovi:
- (a) „revizija“, „revizijski tim“, „revizijski angažman“, „klijent revizije“ i „revizijsko izvješće“ uključuju uvid, tim za uvid, angažman za obavljanje uvida, klijenta uvida i izvješće o uvidu; i
 - (b) „revizorsko društvo“ uključuje umreženo revizorsko društvo, osim ako nije navedeno drugačije.

Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru

- 290.4 U slučaju revizijskih angažmana, u javnom je interesu i stoga se zahtijeva ovim Kodeksom da će članovi revizijskih timova, revizorskih društava i umreženih revizorskih društava biti neovisni o klijentu revizije.
- 290.5 Cilj ovog odjeljka jest pomoći revizorskim društvima i članovima revizijskih timova u primjenjivanju pristupa prema niže opisanom konceptualnom okviru kako bi se postigla i održala neovisnost.
- 290.6 Neovisnost obuhvaća:
- (a) Neovisnost mišljenja

Stanje svjesnosti koje dopušta izražavanje zaključka bez da na njega djeluju učinci koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu te tako omogućavajući osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.
 - (b) Neovisnost u nastupu

Izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko važne da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, uzimajući u obzir sve specifične činjenice i okolnosti, da su kompromitirani poštenje, objektivnost ili profesionalni skepticizam revizorskog društva ili člana revizijskog tima.

290.7 Profesionalni računovođe će primijeniti pristup prema konceptualnom okviru kako bi:

- (a) prepoznali prijetnje neovisnosti;
- (b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i
- (c) primijenili zaštite, kada je nužno, radi uklanjanja prijetnji ili njihovog ublažavanja na prihvatljivu razinu.

Kada profesionalni računovođa utvrdi da na raspolaganju nisu primjerene zaštite ili one ne mogu biti primijenjene kako bi se uklonile prijetnje ili usmanjile na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će eliminirati okolnost ili odnos koji stvaraju prijetnje ili odustati od revizijskog angažmana ili ga prekinuti.

Profesionalni računovođa koristit će se profesionalnom prosudbom u primjenjivanju ovoga konceptualnog okvira.

290.8 Mnoge različite okolnosti ili kombinacije okolnosti mogu biti relevantne u procjenjivanju prijetnji neovisnosti. Nije moguće definirati svaku situaciju koja stvara prijetnje neovisnosti i odrediti primjereno djelovanje. Zbog toga ovaj Kodeks ustanovljuje konceptualni okvir koji zahtijeva da revizorska društva i članovi revizijskih timova prepoznaju, ocijene i suoče se s prijetnjama neovisnosti. Pristup prema konceptualnom okviru pomaže profesionalnim računovođama da u praksi postupaju u skladu s etičkim zahtjevima iz ovog Kodeksa. On se prilagođava promjenama u okolnostima koje stvaraju prijetnje neovisnosti i može odvratiti profesionalnog računovođu od stvaranja zaključka da je situacija dopuštena ako ona nije izričito zabranjena.

290.9 Točka 290.100 i one koje slijede iza nje opisuju kako treba primijeniti pristup prema konceptualnom okviru u vezi s neovisnošću. Te točke ne obrađuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje neovisnosti.

290.10 Pri odlučivanju o tome treba li prihvatiti ili zadržati neki angažman ili može li određena osoba biti član revizijskog tima, revizorsko društvo će otkrivati i ocjenjivati prijetnje neovisnosti. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini i treba donijeti odluku o tome da li da se prihvati angažman ili uključi određena osoba u revizijski tim, revizorsko društvo će utvrditi jesu li dostupne zaštite za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu. Ako se treba donijeti odluka o tome hoće li zadržati neki angažman, revizorsko društvo će utvrditi hoće li neka postojeća zaštita i nadalje biti učinkovita u uklanjanju prijetnji ili njihovom smanjivanju na prihvatljivu razinu ili hoće li se trebati primijeniti druge zaštite ili treba li prekinuti angažman. Svaki puta kada tijekom angažmana revizorsko društvo spozna novu informaciju o prijetnji neovisnosti, revizorsko društvo će ocijeniti važnost prijetnje u skladu s pristupom prema konceptualnom okviru.

- 290.11 Kroz čitav ovaj odjeljak provlači se pozivanje na važnost prijetnji neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti prijetnji uzimaju se u obzir kvalitativni, kao i kvantitativni čimbenici.
- 290.12 Ovaj odjeljak, u većini slučajeva, ne propisuje određenu odgovornost osoba unutar revizorskog društva za djelovanja u vezi s neovisnošću jer se odgovornosti mogu razlikovati ovisno o veličini, strukturi i organizaciji revizorskog društva. *Međunarodnim standardima kontrole kvalitete* zahtijeva se od revizorskog društva da ustanovi politike i postupke oblikovane kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da se održava neovisnost kada je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima. Osim toga, *Međunarodni revizijski standardi* zahtijevaju da angažirani partner formira zaključak o sukladnosti sa zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na angažman.

Mreže i umrežena revizorska društva

- 290.13 Ako se smatra da je revizorsko društvo umreženo revizorsko društvo, revizorsko društvo bit će neovisno o klijentima revizija drugih revizorskih društava unutar mreže (osim ako nije drugačije navedeno u ovom Kodeksu). Zahtjevi neovisnosti u ovom odjeljku koji su primjenjivi na umreženo revizorsko društvo primjenjuju se na svaki subjekt, kao što je onaj koji se bavi savjetovanjem ili profesionalnim pravnim uslugama, koji ispunjava kriterije definicije umrežene revizorskog društva neovisno o tome ispunjava li sam subjekt i kriterije iz definicije revizorskog društva.
- 290.14 Kako bi poboljšale sposobnosti pružanja profesionalnih usluga, revizorska društva često tvore veće strukture s drugim revizorskim društvima i subjektima. Tvore li takve veće strukture mrežu, ovisi o određenim činjenicama i okolnostima te ne ovisi o tome jesu li revizorska društva i subjekti pravno odvojeni i zasebni. Na primjer, cilj veće strukture može biti samo da se olakša dobivanje posla, što samo za sebe ne ispunjava kriterije koji su nužni za tvorenje mreže. Umjesto toga, veća struktura može biti takva da je usmjerena na kooperaciju i revizorska društva dijele zajednički naziv, zajednički sustav kontrole kvalitete ili značajne profesionalne resurse i posljedično tome se za takvu strukturu smatra da je mreža.
- 290.15 Prosudba o tome je li veća struktura mreža, obavit će se polazeći od toga bi li razborita i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, sagledavajući sve određene činjenice i okolnosti, da su subjekti tako povezani da mreža postoji. Ta će se prosudba dosljedno primijeniti diljem mreže.
- 290.16 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i očigledno usmjerena na dijeljenje profita ili troškova između subjekata unutar strukture, za nju se smatra da je mreža. Međutim, dijeljenje neznčajnih troškova samo za sebe ne tvori mrežu. Osim toga, ako bi dijeljenje troškova bilo ograničeno samo na one troškove koji su u vezi s razvijanjem revizijskih metodologija, priručnika ili seminara za uvježbavanje, to samo za sebe ne bi tvorilo mrežu. Nadalje, povezanost revizorskog društva i inače nepovezanog subjekta kako bi se

zajednički pružila usluga ili razvio neki proizvod samo za sebe ne stvara mrežu.

- 290.17 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, za nju se smatra da je mreža. To može biti postignuto ugovorom ili na druge načine.
- 290.18 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, za nju se smatra da je mreža. Za ovu svrhu, zajedničke politike i postupci kontrole kvalitete su oni koji su oblikovani, implementirani i nadzirani kroz cijelu veću strukturu.
- 290.19 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničku poslovnu strategiju, za nju se smatra da je mreža. Dijeljenje zajedničke poslovne strategije uključuje sporazum revizorskih društava o postizanju zajedničkih strateških ciljeva. Neki se subjekt ne smatra umreženim revizorskim društvom samo zbog toga što surađuje s drugim subjektom isključivo da bi se zajednički ispunio zahtjev za pružanjem profesionalne usluge.
- 290.20 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajednički naziv (brand), za nju se smatra da je mreža. Zajednički naziv uključuje zajedničke inicijale ili zajedničko ime. Za revizorsko društvo smatra se da koristi zajednički naziv ako koristi, na primjer, zajednički naziv kao dio svojeg naziva ili zajedno s njim, kada partner revizorskog društva potpisuje revizijsko izvješće.
- 290.21 Čak i kada revizorsko društvo ne pripada mreži i ne koristi zajednički naziv kao dio svog naziva revizorskog društva, ono može stvarati dojam da pripada mreži ako u memorandumu ili promotivnim materijalima navodi da je član asocijacije revizorskih društava. U skladu s tim, ako se ne posveti pozornost tome kako revizorsko društvo opisuje takvo članstvo, može se stvoriti dojam da ono pripada mreži.
- 290.22 Ako revizorsko društvo proda komponentu iz svog poslovanja, sporazum o prodaji ponekad omogućava da, kroz ograničeno razdoblje, komponenta može nastaviti koristiti naziv revizorskog društva ili dio iz naziva revizorskog društva, iako više nije povezana s revizorskim društvom. U takvim okolnostima, iako dva subjekta mogu djelovati pod zajedničkim nazivom, činjenica je da oni ne pripadaju većoj strukturi usmjerenoj na kooperaciju te stoga oni nisu umrežena revizorska društva. Ti će subjekti odrediti kako će objaviti da nisu umrežena revizorska društva kada se predstavljaju drugim strankama.
- 290.23 Kada je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele značajan dio profesionalnih resursa, za nju se smatra da je mreža. Profesionalni resursi uključuju:

- zajedničke sustave koji omogućavaju revizorskim društvima razmjenu informacija, kao što su podaci o klijentima, podaci o izdanim računima i utrošku vremena;
- partnere i osoblje;
- tehnički odjel koji pruža savjete o određenim stručnim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje pri angažmanima s izražavanjem uvjerenja;
- revizijsku metodologiju ili revizijske priručnike; i
- tečajeve i resurse za uvježbavanje.

290.24 Odlučivanje o tome jesu li profesionalni resursi koji se zajednički dijele značajni te su revizorska društva zbog toga umrežena revizorska društva, obavit će se na osnovi relevantnih činjenica i okolnosti. Kada su resursi koji se međusobno dijele ograničeni na zajedničku revizijsku metodologiju ili revizijske priručnike, bez razmjene osoblja ili klijenata ili tržišnih informacija, nije vjerojatno da će ti resursi biti značajni. Isto se odnosi i na zajednička nastojanja u uvježbavanju. Međutim, vjerojatnije je da će razumna i obaviještena treća stranka zaključiti da su značajni zajednički resursi koji se dijele gdje oni uključuju razmjenu osoba ili informacija, kao što je to kada se osoblje odabire iz zajedničkog skupa ili je unutar veće strukture stvoren zajednički odjel za stručnu podršku kako bi pripadajućim revizorskim društvima pružio stručne savjete za koje se od revizorskih društava zahtijeva da ih se pridržavaju.

Subjekti od javnog interesa

290.25 Odjeljak 290 sadrži dodatne odredbe koje odražavaju razmjer javnog interesa za određene subjekte. Za svrhu ovog odjeljka, subjekti od javnog interesa su:

- (a) svi listani subjekti; i
- (b) svaki subjekt:
 - (i) definiran regulativom ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili
 - (ii) za kojeg se regulativom ili zakonodavstvom zahtijeva da se obavi revizija u skladu s istim zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju u revizijama listanih subjekata. Takvu regulativu može objaviti svaki relevantni regulator, uključujući i regulator revizija.

290.26 Potiču se revizorska društva i članice da utvrde treba li tretirati kao subjekte od javnog interesa i dodatne subjekte ili određene kategorije subjekata jer imaju brojne i vrlo raznolike dionike. Čimbenici koje treba sagledati uključuju:

- vrstu poslovanja, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj dionika. Primjeri mogu uključiti financijske institucije, kao što su banke i društva za osiguranje i mirovinski fondovi;
- veličinu; i
- broj zaposlenika.

Povezani subjekti

290.27 U slučaju klijenta revizije koji je listani subjekt, pozivi na klijenta revizije u ovom odjeljku uključuju povezane subjekte klijenta (osim ako nije drugačije navedeno). Za sve ostale klijente revizija, pozivi na klijenta revizije u ovom odjeljku uključuju povezane subjekte nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu. Kada revizijski tim zna ili ima razloga vjerovati da je za ocjenu neovisnosti revizorskog društva o klijentu relevantan odnos ili okolnost koji uključuju drugog povezanog subjekta klijenta, revizijski tim će uključiti tog povezanog subjekta pri prepoznavanju i ocjenjivanju prijetnji neovisnosti te pri primjenjivanju odgovarajuće zaštite.

Oni koji su zaduženi za upravljanje

290.28 Čak i kada se ne zahtijeva Kodeksom, primjenjivim revizijskim standardima, zakonom ili regulativom, između revizorskog društva i onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije potiče se redovito komuniciranje u vezi s odnosima i drugim pitanjima za koje se razumno može smatrati da, prema mišljenju revizorskog društva, utječu na neovisnost. Takvo komuniciranje omogućava onima koji su zaduženi za upravljanje da:

- (a) razmotre prosudbe revizorskog društva u vezi s prepoznavanjem i ocjenjivanjem prijetnji neovisnosti,
- (b) razmotre primjerenost zaštita primijenjenih kako bi se prijetnje uklonile ili ublažile na prihvatljivu razinu, i
- (c) poduzmu odgovarajuće radnje.

Takav pristup naročito može biti od pomoći u vezi s prijetnjama uslijed zastrašenosti i prijetnjama uslijed zbliženosti.

U postupanju u skladu sa zahtjevima u ovom odjeljku da se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizorsko društvo će odrediti, uzimajući u obzir sadržaj i važnost određenih okolnosti i pitanja o kojem treba komunicirati, primjerenu osobu ili primjerene osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom, odnosno s kojima, će se komunicirati. Ako revizorsko društvo komunicira s podgrupom onih koji su zaduženi za upravljanje, na primjer, revizijskim odborom ili nekom osobom, revizorsko društvo će odrediti je li također nužno komunicirati sa svim preostalim od onih koji su zaduženi za upravljanje kako bi bili primjereno informirani.

Dokumentacija

290.29 Dokumentacija osigurava dokaze za prosudbe profesionalnog računovođe u stvaranju zaključaka u vezi s poštivanjem zahtjeva neovisnosti. Nepostojanje dokumentacije nije odlučujuće u razmatranju je li revizorsko društvo sagledalo neko pitanje niti je li ono neovisno.

Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke u vezi s postupanjem u skladu sa zahtjevima neovisnosti i suštinu svake relevantne rasprave koja podupire te zaključke. U skladu s tim:

- (a) kada se zahtijeva zaštita kako bi se smanjila prijetnja na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će dokumentirati sadržaj prijetnje i postavljene ili primijenjene zaštite koje smanjuju prijetnju na prihvatljivu razinu; i
- (b) kada prijetnja zahtijeva važne analize radi utvrđivanja jesu li zaštite nužne i profesionalni računovođa zaključi da zaštite nisu potrebne jer je prijetnja već na prihvatljivoj razini, profesionalni računovođa će dokumentirati sadržaj prijetnje i logičku podlogu zaključka.

Razdoblje angažmana

290.30 Neovisnost o klijentu revizije zahtijeva se tijekom razdoblja angažmana, kao i u razdoblju obuhvaćenim financijskim izvještajima. Razdoblje angažmana počinje kada revizijski tim započne pružati revizijsku uslugu. Razdoblje angažmana završava kada je izdano revizijsko izvješće. Kada je angažman takav da se obavlja iz razdoblja u razdoblje, on završava ili s obaviješću bilo koje stranke da se prekida profesionalni odnos ili izdavanjem završnog revizijskog izvješća, ovisno o tome što je kasnije.

290.31 Kada subjekt postane klijent revizije tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, revizorsko društvo će utvrditi je li nastala neka prijetnja neovisnosti:

- (a) financijskim ili poslovnim odnosima s klijentom revizije tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, ali prije prihvaćanja revizijskog angažmana; ili
- (b) uslijed prethodnih usluga pruženih klijentu revizije.

290.32 Ako je klijentu revizije bila pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, ali prije nego što je revizijski tim započeo s obavljanjem revizijskih usluga i usluga ne bi bila dopuštena tijekom razdoblja revizijskog angažmana, revizorsko društvo će ocijeniti svaku prijetnju neovisnosti koju stvara usluga. Ako prijetnja nije na prihvatljivoj razini, revizijski angažman prihvatit će se samo ako su primijenjene zaštite kako bi se uklonila svaka prijetnja ili smanjila na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- neuključivanje osoblja koje je obavljalo uslugu bez izražavanja uvjerenja u članstvo revizijskog tima;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda poslova revizije ili poslova bez izražavanja uvjerenja, već prema tome što je primjereno; ili
- angažiranje drugog revizorskog društva kako bi ocijenilo rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom nekog drugog revizorskog društva kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da revizorsko društvo može preuzeti odgovornost za uslugu.

Spajanja i stjecanja

290.33 Kada, kao posljedica spajanja ili stjecanja, subjekt postane povezani subjekt nekog klijenta revizije, revizorsko društvo će utvrditi i ocijeniti interese i odnose s povezanim subjektom iz prethodnog i tekućeg razdoblja koji, uzimajući u obzir raspoložive zaštite, mogu utjecati na neovisnost revizorskog društva te stoga i na njegovu mogućnost da zadrži revizijski angažman nakon datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja.

290.34 Revizorsko društvo će poduzeti radnje nužne za prekidanje, do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja, svakog interesa ili odnosa iz tekućeg razdoblja koji nije dopušten ovim Kodeksom. Međutim, ako se takav interes ili odnos iz tekućeg razdoblja ne može razumno prekinuti do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja, na primjer, jer povezani subjekt ne može do datuma stupanja na snagu ostvariti normalan prijelaz na drugog pružatelja usluge bez izražavanja uvjerenja koju pruža revizorsko društvo, revizorsko društvo će ocijeniti prijetnju koja nastaje temeljem takvog interesa ili odnosa. Što je prijetnja značajnija, to je i vjerojatnije da će objektivnost revizorskog društva biti kompromitirana i da neće moći nastaviti s radom u svojstvu revizora. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- sadržaj i važnost interesa ili odnosa;
- vrsta i važnost odnosa s povezanim subjektom (na primjer, je li povezani subjekt ovisno društvo ili matica); i
- razdoblje u kojem se razumno može prekinuti interes ili odnos.

Revizorsko društvo će raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje razloge zbog kojih se interes ili odnos ne može razumno prekinuti do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja, kao i ocjenu važnosti prijetnje.

290.35 Ako oni koji su zaduženi za upravljanje zahtijevaju da revizorsko društvo nastavi s radom kao revizor, revizorsko društvo će to učiniti samo ako:

- (a) će interes ili odnos biti prekinut čim je to razumno moguće i u svakom slučaju unutar šest mjeseci od datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja;

- (b) neka osoba koja ima takav interes ili odnos, uključujući onaj nastao kroz obavljanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena prema ovom odjeljku, neće biti član angažiranog tima za reviziju ili osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) će biti primijenjene odgovarajuće prijelazne mjere prema potrebi te će biti raspravljene s onima koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri prijelaznih mjera uključuju:
 - postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda revizije ili posla bez izražavanja uvjerenja, već prema tome što je primjereno;
 - postojanje profesionalnog računovođe, koji nije član revizorskog društva koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima radi obavljanja pregleda koji je ekvivalentan pregledu kontrole kvalitete angažmana; ili
 - angažiranje drugog revizorskog društva kako bi ocijenilo rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom nekog drugog revizorskog društva kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da revizorsko društvo može preuzeti odgovornost za uslugu.

290.36 Revizorsko društvo može dovršiti značajan dio posla u reviziji prije datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja te može dovršiti preostale revizijske postupke u kratkom vremenu. U takvim okolnostima, ako oni koji su zaduženi za upravljanje zahtijevaju da revizorsko društvo dovrši reviziju iako zadržava interese ili odnose navedene u točki 290.33, revizorsko društvo će to učiniti samo ako:

- (a) je ocijenilo važnost prijetnje koju stvara takav interes ili odnos i raspravilo ocjenu s onima koji su zaduženi za upravljanje;
- (b) postupa u skladu sa zahtjevima točaka 290.35(b)-(c); i
- (c) prestane biti revizor ne kasnije od izdavanja revizijskog izvješća.

290.37 Kada razmatra interese i odnose iz prethodnog i tekućeg razdoblja obuhvaćene točkama 290.33-290.36, revizorsko društvo će utvrditi stvaraju li, čak ako se mogu ispuniti svi zahtjevi, interesi i odnosi prijetnje koje bi ostale toliko značajne da bi se kompromitirala objektivnost te, ako je to slučaj, revizorsko društvo će prestati biti revizor.

290.38 Profesionalni računovođa dokumentirat će svaki interes ili odnos obuhvaćen točkama 290.34 i 290.36 koji neće biti prekinut do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja te razloge zbog kojih neće biti prekinut, primijenjene prijelazne mjere, rezultate rasprava s onima koji su zaduženi za upravljanje, te logičke podloge za stav o tome zašto se smatra da interesi i odnosi iz

prethodnog i tekućeg razdoblje ne stvaraju prijetnje koje bi bile toliko značajne da bi objektivnost bila kompromitirana.

Kršenje odredbe ovog Odjeljka

- 290.39 Mogu postojati slučajevi kršenja odredbe ovog odjeljka iako revizorsko društvo ima politike i postupke oblikovane za osiguravanje razumnog uvjerenja da se održava neovisnost. Posljedica kršenja mogu biti da je nužno prekidanje revizijskog angažmana.
- 290.40 Kada revizorsko društvo zaključi da je kršenje nastalo, revizorsko društvo će prekinuti, obustaviti ili ukloniti interes ili odnos koji uzrokuje kršenje i pozabaviti se s posljedicama kršenja.
- 290.41 Kada je kršenje otkriveno, revizorsko društvo će razmotriti postoje li neki zakonski ili regulatorni zahtjevi koji su primjenjivi u vezi s kršenjem i, ako ih ima, postupit će u skladu s njima. Revizorsko društvo će razmotriti izvještavanje tijela članice, relevantnog regulatora ili tijela ovlaštenog za nadzor o kršenju ako je takvo izvještavanje uobičajena praksa ili se očekuje u određenoj jurisdikciji.
- 290.42 Kada je kršenje otkriveno, revizorsko društvo će u skladu sa svojim politikama i postupcima odmah priopćiti informaciju o kršenju angažiranom partneru, onima koji su odgovorni za politike i postupke u vezi s neovisnošću, ostalom relevantnom osoblju unutar revizorskog društva i, gdje je odgovarajuće, mreže i onima koji podliježu zahtjevima neovisnostima a trebaju poduzeti odgovarajuće radnje. Revizorsko društvo će ocijeniti važnost tog kršenja i njegovog utjecaja na objektivnost revizorskog društva i mogućnost da izda revizijsko izvješće. Važnost kršenja ovisit će o čimbenicima kao što su:
- sadržaj i trajanje kršenja;
 - broj i sadržaj bilo kojih ranijih kršenja u vezi s tekućim revizijskim angažmanom;
 - je li član revizijskog tima imao saznanje o interesu ili odnosu koji je uzrokovao kršenje;
 - je li osoba koja je uzrokovala kršenje član revizijskog tima ili druga osoba za koju vrijede zahtjevi neovisnosti;
 - ako se kršenje odnosi na člana revizijskog tima, uloga te osobe;
 - ako je kršenje uzrokovano pružanjem profesionalne usluge, utjecaj te usluge, ako ga ima, na računovodstvene evidencije ili iznose evidentirane u financijskim izvještajima o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje; i
 - razmjer prijetnji temeljem osobnog interesa, propagiranja, zbliženosti ili drugih prijetnji uzrokovanih kršenjem.

290.43 Ovisno o važnosti kršenja, može biti nužno prekinuti revizijski angažman ili može biti moguće poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja. Revizorsko društvo će odlučiti mogu li se poduzeti takve radnje i jesu li primjerene u danim okolnostima. U postupku tog određivanja revizorsko društvo će koristiti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razborita i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, sagledavajući važnost kršenja, radnje koje treba poduzeti i sve specifične činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, da bi objektivnost revizorskog društva bila kompromitirana i stoga ona ne bi mogla izdati revizijsko izvješće.

290.44 Primjeri radnji koje revizorsko društvo može razmatrati uključuju:

- isključivanje relevantne osobe iz revizijskog tima;
- obavljanje dodanog pregleda revizijskog posla na koji se odnosi kršenje ili ponovno obavljanje tog posla u razmjeru u kojem je to potrebno, koristeći u oba slučaja različito osoblje;
- preporučivanje da klijent revizije angažira drugo revizorsko društvo radi pregleda ili ponovnog obavljanja posla na koji se odnosi kršenje, u razmjeru u kojem je to potrebno;
- gdje se kršenje odnosi na uslugu bez izražavanja uvjerenja koja utječe na računovodstvene evidencije ili iznose evidentirane u financijskim izvještajima, angažiranje drugog revizorskog društva kako bi ocijenilo rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom nekog drugog revizorskog društva kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da revizorsko društvo može preuzeti odgovornost za uslugu.

290.45 Ako revizorsko društvo odluči da nije moguće poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će informirati one koji su zaduženi za upravljanje čim je prije to moguće i poduzeti radnje nužne za prekidanje revizijskog angažmana u skladu sa svakim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevom relevantnim za prekidanje revizijskog angažmana. Gdje prekidanje nije dopušteno zakonom ili regulativom, revizorsko društvo će postupiti u skladu sa svim zahtjevima izvješćivanja i objavljivanja.

290.46 Ako revizorsko društvo odluči da je moguće poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje problematiku kršenja i radnji koje je poduzelo ili predložilo da se poduzmu. Revizorsko društvo će čim je prije moguće raspraviti problematiku kršenja i radnji, osim ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu odredili drugo vrijeme, za izvješćivanje o manje važnim kršenjima. Pitanja koja treba raspraviti će uključiti:

- važnost kršenja, uključujući njegov sadržaj i trajanje;

- kako je nastalo kršenje i kako je ono otkriveno;
- poduzete radnje ili radnje koje se predlažu poduzeti i obrazloženje revizorskog društva zašto će se radnje na zadovoljavajući način baviti posljedicama kršenja i omogućiti društvu da izda revizijsko izvješće;
- zaključak da po profesionalnoj prosudbi revizorskog društva objektivnost nije bila kompromitirana i obrazloženje za takav zaključak; i
- radnje koje je revizorsko društvo poduzelo ili predložilo da bi se smanjio ili izbjegao rizik nastanka daljnjih kršenja.

290.47 Revizorsko društvo će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje u pisanom obliku o svim pitanjima razmatranim u skladu s točkom 290.46 i pribaviti njihovu suglasnost da se mogu poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja ili za takve radnje koje su već poduzete. Komuniciranje će uključiti opis politika i postupaka revizorskog društva relevantnih za kršenje oblikovane radi osiguravanja razumnog uvjerenja da je održiva neovisnost i sve radnje koje je revizorsko društvo poduzelo ili predložilo poduzeti da bi se smanjio ili izbjegao rizik nastajanja daljnjih kršenja. Ako oni koji su zaduženi za upravljanje nisu suglasni da se radnje na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će poduzeti radnje nužne za prekidanje revizijskog angažmana, gdje je dopušteno zakonom ili regulativom, u skladu sa zakonskim ili regulatornim zahtjevima relevantnim za prekidanje revizijskog angažmana. Gdje prekidanje nije dopušteno zakonom ili regulativom, revizorsko društvo će postupiti u skladu sa svim zahtjevima izvješćivanja i objavljivanja.

290.48 Ako je kršenje nastalo prije izdavanja revizijskog izvješća za prethodno razdoblje, revizorsko društvo će postupiti u skladu s ovim odjeljkom u ocjenjivanju važnosti kršenja i njegovog utjecaja na objektivnost revizorskog društva i njegovu mogućnost da izda revizijsko izvješće u tekućem razdoblju. Revizorsko društvo će također razmotriti utjecaj kršenja, ako ga ima, na objektivnost revizorskog društva u vezi s bilo kojim ranije izdanim revizijskim izvješćem i na mogućnost povlačenja takvih revizijskih izvješća te će raspraviti to s onima koji su zaduženi za upravljanje.

290.49 Revizorsko društvo će dokumentirati svako kršenje, poduzete radnje, donesene ključne odluke i sva pitanja raspravljena s onima koji su zaduženi za upravljanje te sve rasprave s tijelom članice, relevantnim regulatorom ili nadzornim tijelom. Kada revizorsko društvo nastavlja s revizijskim angažmanom, pitanja koja trebaju biti dokumentirana uključuju i zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi revizorskog društva, objektivnost nije bila kompromitirana i obrazloženje zašto se za poduzete radnje smatra da se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja tako da revizorsko društvo može izdati revizijsko izvješće.

Točke 290.50–290.99 namjerno su izostavljene.

Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost

- 290.100 Točke 290.102–290.228 opisuju određene okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje neovisnosti. Točke opisuju moguće prijetnje i vrste zaštita koje mogu biti primjerene za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu i navode određene situacije gdje nema zaštita koje bi mogle smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu. Ove točke ne opisuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Revizorsko društvo i članovi revizijskog tima ocijenit će posljedice sličnih, iako različitih, okolnosti i odnosa te odrediti mogu li zaštite, uključujući i zaštite iz točaka 200.12–200.15, biti primijenjene kada je to nužno za uklanjanje prijetnji neovisnosti ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu.
- 290.101 Točke 290.102–290.125 sadrže pozive na značajnost financijskog interesa, kredita ili garancija ili važnost poslovnog odnosa. Za svrhe određivanja je li za osobu značajan neki takav interes, može se uzeti u obzir zbrojena neto vrijednost koju ima za osobu i članove njezine najuže obitelji.

Financijski interesi

- 290.102 Postojanje financijskog interesa u kojem od klijenata revizije može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Postojanje i važnost stvorene prijetnje ovisi o:
- (a) ulozi osobe koja ima financijski interes;
 - (b) tome je li financijski interes izravan ili neizravan; i
 - (c) značajnosti financijskog interesa.
- 290.103 Financijski interesi mogu se imati preko posrednika (na primjer, zajedničkog investicijskog tijela, skrbništva ili zaklade). Određivanje jesu li takvi financijski interesi izravni ili neizravni ovisit će o tome ima li imatelj koristi kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost da utječe na ulagateljske odluke tog tijela. Kada postoji kontrola nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes izravan financijski interes. Nasuprot tome, kada imatelj koristi nema kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke tog tijela, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes neizravan financijski interes.
- 290.104 Ako član revizijskog tima, član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo imaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko važna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu neće imati nitko od sljedećih: član revizijskog tima; član najuže obitelji te osobe; i revizorsko društvo.

290.105 Kada član revizijskog tima ima člana uže obitelji za kojeg član revizijskog tima zna da ima izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije, nastala je prijetnja temeljem osobnog interesa. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između člana revizijskog tima i uže člana obitelji; i
- značajnost financijskog interesa za člana uže obitelji.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- da član uže obitelji prestane raspolagati, čim je to izvedivo, svim financijskim interesima ili dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda posla člana revizijskog tima; ili
- isključivanje osobe iz revizijskog tima.

290.106 Ako bi član revizijskog tima, član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo imali izravni ili značajan neizravni financijski interes u subjektu koji ima kontrolni udio u klijentu revizije, i klijent je značajan subjektu, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, takav financijski interes neće imati nitko od sljedećih: član revizijskog tima, član najuže obitelji te osobe i revizorsko društvo.

290.107 Imanje izravnog ili značajnog neizravnog financijskog interesa od strane klijentovog mirovinskog plana u klijentu revizije stvara prijetnju temeljem osobnog interesa. Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

290.108 Ako bi drugi partneri u uredu u kojem djeluje partner angažiran u vezi s revizijskim angažmanom, ili članovi njihove najuže obitelji, imali izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, takve financijske interese u kojem od takvih klijenata revizije neće imati ni takvi partneri ni članovi njihove najuže obitelji.

290.109 Ured u kojem djeluje angažirani partner u vezi s revizijskim angažmanom nije nužno i ured u koji je raspoređen taj partner. U skladu s tim, kada je angažirani partner smješten u ured različit od onoga za ostale članove revizijskog tima, koristit će se profesionalna prosudba kako bi se odredilo u kojem uredu djeluje partner u vezi s tim angažmanom.

290.110 Ako bi ostali partneri i zaposlenici s menadžerskim funkcijama koji pružaju nerevizijske usluge klijentu revizije, osim onih kojima je uključenost minimalna, ili članovi njihove najuže obitelji, imali izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, takve financijske interese u kojem od takvih klijenata revizije neće imati ni takve osobe ni članovi njihove najuže obitelji.

290.111 Unatoč točkama 290.108 i 290.110, imanje financijskog interesa u klijentu revizije od strane člana najuže obitelji:

- (a) partnera smještenog u uredu u kojem djeluje angažirani partner u vezi s revizijskim angažmanom ili
- (b) partnera ili zaposlenika s menadžerskim funkcijama koji pružaju nerevizijske usluge klijentu revizije,

ne smatra se da kompromitira neovisnost ako se financijski interes dobiva kao posljedica prava iz radnog odnosa člana uže obitelji (na primjer, preko mirovinskih planova ili planova s opcijama na dionice) te su, kada je nužno, primijenjene zaštite kako bi se uklonila svaka prijetnja neovisnosti ili smanjila na prihvatljivu razinu.

Međutim, kada član najuže obitelji ima ili stekne pravo raspolaganja financijskim interesom ili, u slučaju opcija na dionice, stekne pravo iskorištenja opcije, financijski interes će se iskoristiti ili izgubiti čim to postane izvedivo.

290.112 Prijetnja temeljem osobnog interesa može nastati ako revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji osobe imaju financijski interes u subjektu i klijent revizije također ima financijski interes u tom subjektu. Međutim, neovisnost se ne smatra kompromitiranom ako su ti interesi neznačajni i klijent revizije ne može imati značajan utjecaj na subjekt. Ako su takvi interesi značajni za neku stranku i klijent revizije može imati značajni utjecaj na drugi subjekt, nema zaštite koja bi mogla smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće imati takav interes i svaka osoba s takvim interesom će, prije nego što postane član revizijskog tima:

- (a) otuđiti interes; ili
- (b) otuđiti dovoljan dio njega tako da preostali interes više nije značajan.

290.113 Prijetnja temeljem osobnog interesa, zbližavanja ili zastrašenosti može nastati ako član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo, ima financijski interes u subjektu kada je poznato da direktor, odgovorna osoba ili vlasnik koji ima kontrolu također ima financijski interes u tom subjektu. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- uloge profesionalne osobe u revizijskom timu;
- je li vlasništvo nad subjektom raspršeno ili koncentrirano;
- daje li interes ulagatelju mogućnost kontrole nad subjektom ili značajnog utjecaja na subjekt; i
- značajnost financijskog interesa.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje člana revizijskog tima s financijskim interesom iz revizijskog tima; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana revizijskog tima.

290.114 Stvara se prijetnja temeljem osobnog interesa kada revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ima u svojstvu skrbnika izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije. Slično tome, prijetnja temeljem osobnog interesa nastala je kada su skrbnici:

- (a) partner u uredu u kojem je angažirani partner u vezi s revizijom;
- (b) ostali partneri i zaposlenici s menadžerskim funkcijama koji klijentu revizije pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, osim onih kojima je uključenost minimalna, ili
- (c) članovi njihove najuže obitelji koji imaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije.

Takav se interes neće imati osim ako:

- (a) ni skrbnik, ni član najuže obitelji skrbnika, ni revizorsko društvo nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu revizije koji se drži u skrbništvu nije značajan za skrbništvo;
- (c) se skrbništvom ne može imati značajan utjecaj na klijenta revizije; i
- (d) skrbnik, član najuže obitelji skrbnika ili revizorsko društvo ne mogu značajno utjecati na neku odluku o ulaganju koja uključuje financijski interes u klijentu revizije.

290.115 Članovi revizijskog tima će utvrditi je li nastala prijetnja temeljem osobnog interesa zbog znanog financijskog interesa u klijentu revizije koji imaju druge osobe uključujući:

- (a) partnere i profesionalne osobe zaposlene u revizorskom društvu, različite od onih koje su prethodno navedene ili članove njihove najuže obitelji; i
- (b) osobe s bliskim osobnim odnosom s članom revizijskog tima.

Stvaraju li ti interesi prijetnje temeljem osobnog interesa ovisit će o čimbenicima kao što su:

- organizacijska i poslovna struktura revizorskog društva te njezina struktura izvještavanja;
- vrsta odnosa između osobe i člana revizijskog tima.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje člana revizijskog tima s osobnim odnosom iz revizijskog tima;
- isključivanje člana revizijskog tima iz svakog značajnog donošenja odluka u vezi s revizijskim angažmanom; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana revizijskog tima.

290.116 Ako revizorsko društvo ili partner ili zaposlenik revizorskog društva ili član najuže obitelji te osobe prima izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u nekom klijentu revizije, na primjer, kroz nasljedstvo, poklone ili kao posljedicu spajanja te držanje takvog interesa ne bi bilo dopušteno prema ovom odjeljku, tada:

- (a) ako interes prima revizorsko društvo, odmah će se prestati raspolagati financijskim interesom ili će se prestati raspolagati dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- (b) ako interes prima član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe, osoba koja prima financijski interes, odmah će prestati raspolagati financijskim interesom ili će prestati raspolagati dovoljnim iznosom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan; ili
- (c) ako interes prima osoba koja nije član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe, prestat će se raspolagati financijskim interesom čim je to izvedivo ili će se prestati raspolagati dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan. Ovisno o prestanku raspolaganja financijskim interesom, utvrdit će se je li nužna neka zaštita.

Zajmovi i garancije

- 290.117 Zajam ili garancija za zajam, članu revizijskog tima ili članu najuže obitelji te osobe ili revizorskom društvu, od nekog klijenta revizije koji je banka ili slična institucija mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Ako zajam ili garancija ne bi bili dani prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja, nastala bi prijetnja temeljem osobnog interesa koja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi mogla smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.
- 290.118 Ako je dan zajam revizorskom društvu od nekog klijenta revizije koji je banka ili slična institucija, prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja i zajam je značajan klijentu revizije ili revizorskom društvu koja primi kredit, može biti moguće primijeniti zaštite za smanjivanje prijetnje temeljem osobnog interesa na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je da posao pregleda profesionalni računovođa iz umreženog revizorskog društva koji nije uključen u reviziju niti je primio kredit.
- 290.119 Zajam, ili garancija za zajam, od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija, članu revizijskog tima ili članu najuže obitelji te osobe, ne stvaraju prijetnju neovisnosti ako su kredit ili garancija odobreni prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja. Primjeri takvih kredita uključuju stambene hipotekarne kredite, dozvoljeni minus na računima (okvirne kredite), kredite za automobile i dozvoljeni minus na karticama.
- 290.120 Ako revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe prihvati zajam, ili ima garanciju za posudbu, od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznčajni istodobno i (a) revizorskom društvu ili članu revizijskog tima i članu najuže obitelji i (b) klijentu.
- 290.121 Slično tome, ako bi revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe odobrili zajam klijentu revizije ili garantirali za njegov zajam, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznčajni istodobno i (a) revizorskom društvu ili članu revizijskog tima i članu najuže obitelji i (b) klijentu.
- 290.122 Ako revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ima depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, broker ili slična institucija, ne nastaje prijetnja neovisnosti ako se depozit ili račun vodi prema uobičajenim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

290.123 Bliski poslovni odnos između revizorskog društva ili člana revizijskog tima ili člana najuže obitelji te osobe i klijenta revizije ili njegovog menadžmenta nastaje iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa i može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa ili prijetnje temeljem zblizhenosti. Primjeri takvih odnosa uključuju:

- postojanje financijskih interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom, odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja više menadžerske poslove za tog klijenta;
- aranžmane koji objedinjavaju jednu ili više usluga ili proizvoda revizorskog društva s jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta i s kojima se trguje u paketu u kojem se poziva na obje stranke; i
- distribucijske ili marketinške aranžmane prema kojima revizorsko društvo distribuira ili prodaje klijentove proizvode ili usluge, ili klijent distribuira ili prodaje proizvode ili usluge revizorskog društva.

Osim ako neki financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan revizorskom društvu i klijentu ili njegovom menadžmentu, nastala prijetnja bila bi toliko važna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Stoga, osim ako financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan, neće se ući u poslovni odnos ili će se on smanjiti do razine nevažnosti ili će se prekinuti.

U slučaju člana revizijskog tima, osim ako neki financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan tom članu, osobu će se maknuti revizijskog tima.

Ako postoji poslovni odnos između člana najuže obitelji člana revizijskog tima i klijenta revizije ili njegovog menadžmenta, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

290.124 Poslovni odnos u kojem revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ima interes u subjektu s malobrojnim vlasnicima, kada klijent revizije ili direktor ili odgovorna osoba klijenta ili bilo koja grupa njih također ima interes u tom subjektu, ne stvara prijetnju neovisnosti ako:

- (a) poslovni odnos je nevažan revizorskom društvu, članu revizijskog tima i članu najuže obitelji i klijentu;
- (b) financijski interes je beznačajan ulagatelju ili grupi ulagatelja; i
- (c) financijski interes ne daje ulagatelju ili grupi ulagatelja mogućnost kontrole nad subjektom s malobrojnim vlasnicima.

290.125 Kupovanje roba i usluga od nekog klijenta revizije koje obavi revizorsko društvo ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe obično ne stvara prijetnju neovisnosti ako se transakcija odvije kroz uobičajeni tijek poslovanja i odmak koji imaju neovisne osobe. Međutim, te transakcije mogu biti takvog sadržaja ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- smanjivanje veličine transakcije ili odustajanje od nje; ili
- isključivanje osobe iz revizijskog tima.

Obiteljski i osobni odnosi

290.126 Obiteljski i osobni odnosi između člana revizijskog tima i direktora ili odgovorne osobe ili određenih zaposlenika (ovisno o njihovim ulogama) klijenta revizije mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zbliženosti i prijetnje uslijed zastrašenosti. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o brojnim čimbenicima, uključujući o odgovornostima osobe u revizijskom timu, ulozi člana obitelji ili druge osobe unutar klijenta te o bliskosti odnosa.

290.127 Kada je član najuže obitelji člana revizijskog tima:

- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije, ili
- (b) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje,

ili je bio u takvom položaju tijekom bilo kojeg razdoblja obuhvaćenog angažmanom ili financijskim izvještajima, prijetnje neovisnosti mogu se smanjiti na prihvatljivu razinu samo isključivanjem osobe iz revizijskog tima. Bliskost odnosa je takva da nema drugih zaštita koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, ni jedna osoba koja ima takav odnos neće biti član revizijskog tima.

290.128 Prijetnje neovisnosti nastaju kada je član najuže obitelji člana revizijskog tima zaposlenik na položaju da značajno utječe na klijentov financijski položaj, financijsku uspješnost ili novčane tokove. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- položaj koji ima član najuže obitelji; i
- uloga koju profesionalna osoba ima u revizijskom timu.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje osobe iz revizijskog tima; ili
- strukturiranje odgovornosti revizijskog tima tako da se profesionalna osoba ne bavi s pitanjima koja su u nadležnosti člana najuže obitelji.

290.129 Prijetnje neovisnosti nastaju kada je član uže obitelji člana revizijskog tima:

- direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
- zaposlenik na položaju da ima značajni utjecaj na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između člana revizijskog tima i člana uže obitelji;
- položaj koji ima član uže obitelji; i
- uloga profesionalne osobe u revizijskom timu.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje osobe iz revizijskog tima; ili
- strukturiranje odgovornosti revizijskog tima tako da se profesionalna osoba ne bavi s pitanjima koja su u nadležnosti člana uže obitelji.

290.130 Prijetnje neovisnosti nastaju kada član revizijskog tima ima bliski odnos s osobom koja nije član najuže ili uže obitelji, nego je direktor ili odgovorna osoba ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje. Član revizijskog tima koji ima takav odnos će se posavjetovati u skladu s politikama i postupcima revizorskog društva. Važnost prijetnji ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između osobe i člana revizijskog tima;
- položaj koji osoba ima kod klijenta; i
- uloga profesionalne osobe u revizijskom timu.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje profesionalne osobe iz revizijskog tima; ili
- strukturiranje odgovornosti revizijskog tima tako da se profesionalna osoba ne bavi s pitanjima koja su u nadležnosti osobe s kojom ima bliski odnos.

290.131 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zblizenosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati iz osobnog ili obiteljskog odnosa između (a) partnera ili zaposlenika revizorskog društva koji nije član revizijskog tima i (b) direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije ili zaposlenika na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje. Partneri i zaposlenici revizorskog društva koji su svjesni postojanja takvih odnosa posavjetovat će se u skladu s politikama i postupcima revizorskog društva. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između partnera ili zaposlenika revizorskog društva i direktora ili odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
- međusobni odnos partnera ili zaposlenika revizorskog društva s revizijskim timom;
- položaj partnera ili zaposlenika unutar revizorskog društva; i
- položaj koji osoba ima unutar klijenta.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika kako bi se smanjio svaki mogući utjecaj na revizijski angažman; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava obavljene relevantni revizijski posao.

Zapošljavanje u klijentu revizije

290.132 Prijetnje temeljem zblizenosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati ako je član revizijskog tima ili partner revizorskog društva bio direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

290.133 Ako bi se bivši član revizijskog tima ili partner revizorskog društva pridružio klijentu revizije na takvom položaju i zadržana bi bila značajna povezanost između revizorskog društva i osobe, prijetnja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi je smanjila na prihvatljivu razinu. Zbog toga, smatralo bi se da je kompromitirana neovisnost ako bi se bivši član revizijskog tima ili partner pridružio klijentu kao direktor ili odgovorna osoba ili kao zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, osim ako:

- (a) osoba nema pravo na neke beneficije ili isplate od revizorskog društva, osim onih koje su u skladu s nepromjenjivim ranije utvrđenim aranžmanima i svaki iznos koji revizorsko društvo duguje osobi nije značajan za tvrtku; i
- (b) osoba ne prekine sudjelovati, ili stvarati dojam da sudjeluje, u poslovanju revizorskog društva ili profesionalnim aktivnostima.

290.134 Ako se bivši član revizijskog tima ili partner revizorskog društva pridružio klijentu revizije na takvom položaju i više ne postoji značajna povezanost između revizorskog društva i osobe, postojanje i važnost svake prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti ovisit će o čimbenicima kao što su:

- položaj koji osoba ima u klijentu;
- bilo koja uključenost koju će imati osoba u vezi s revizijskim timom;
- protek vremena od kada je osoba bila član revizijskog tima ili partner revizorskog društva; i
- prijašnji položaj osobe unutar revizijskog tima ili revizorskog društva, na primjer, je li osoba bila zadužena za redovito kontaktiranje s klijentovim menadžmentom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- mijenjanje plana revizije;
- dodjeljivanje osoba revizijskom timu koje imaju dostatno iskustvo u odnosu na osobu koja se pridružila klijentu; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao bivšeg člana revizijskog tima.

290.135 Ako se bivši partner revizorskog društva ranije pridružio subjektu na takvom položaju i subjekt naknadno postane klijent revizije revizorskog društva, ocijenit će se važnost svake prijetnje neovisnosti i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

290.136 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada član revizijskog tima sudjeluje u revizijskom angažmanu, znajući pritom da će se, ili se može, pridružiti klijentu u neko vrijeme u budućnosti. Politike i postupci revizorskog društva će od članova revizijskog tima zahtijevati da obavijeste revizorsko društvo kada s klijentom započnu pregovore o zapošljavanju. Po primitku takve obavijesti, ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se

zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje osobe iz revizijskog tima; ili
- pregled svake važne prosudbe koju je ta osoba obavila dok je bila u timu.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.137 Prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti nastaju kada se ključni partner revizije pridruži klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) direktor ili odgovorna osoba subjekta; ili
- (b) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

Neovisnost bi se smatrala kompromitiranom osim ako je, nakon što je partner prestao biti ključni partner revizije, subjekt od javnog interesa izdao revidirane financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblje ne kraće od dvanaest mjeseci i partner nije bio član revizijskog tima u vezi s revizijom tih financijskih izvještaja.

290.138 Prijetnja uslijed zastrašenosti nastaje kada osoba koja je bila viši ili rukovodeći partner revizorskog društva (izvršni direktor ili ekvivalent tom položaju) pristupi klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili njegovih financijskih izvještaja; ili
- (b) direktor ili odgovorna osoba subjekta. Neovisnost bi se smatrala kompromitiranom osim ako je prošlo dvanaest mjeseci od kada je osoba bila viši ili rukovodeći partner (izvršni direktor ili ekvivalent tom položaju) revizorskog društva.

290.139 Ne smatra se da je kompromitirana neovisnost ako je na položaju opisanom u točkama 290.137 i 290.138, kao posljedica poslovnog spajanja, bivši ključni partner revizije ili osoba koja je bila viši ili rukovodeći partner i:

- (a) položaj nije stečen u fazi promišljanja o poslovnom spajanju;
- (b) sve beneficije ili potraživanja bivšeg partnera od revizorskog društva bila su podmirena u cijelosti, osim ako su nastala u skladu s nepromjenjivim ranije utvrđenim aranžmanima i svaki iznos koji se duguje partneru nije značajan za revizorsko društvo;
- (c) bivši partner ne nastavlja sudjelovati, ili stvarati dojam da sudjeluje, u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima revizorskog društva; i

- (d) položaj koji u klijentu revizije ima bivši partner raspravljen je s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Privremena dodjeljivanja osoblja

290.140 Posuđivanje osoblja revizorskog društva nekom klijentu revizije može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere. Takva se pomoć može dati, ali samo za kraće vrijeme, i osoblje revizorskog društva neće biti uključeno u:

- (a) pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja koje ne bi bile dopuštene prema ovom odjeljku; ili
- (b) preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

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

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- obavljanje dodatnog pregleda posla koje je obavilo posuđeno osoblje;
- nedavanje posuđenom osoblju revizijske odgovornosti za svaku djelatnost ili aktivnost koju je ono obavljalo tijekom privremene posudbe; ili
- neuključivanje posuđenog osoblja u sastav revizijskog tima.

Nedavno djelovanje u klijentu revizije

290.141 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem samoprovjere ili prijetnje temeljem zblizenosti mogle bi nastati ako je član revizijskog tima nedavno radio kao direktor, odgovorna osoba ili zaposlenik klijenta revizije. To bi bio slučaj kada bi, na primjer, član revizijskog tima trebao ocijeniti elemente financijskih izvještaja za koje je bio pripremao računovodstvene evidencije dok je radio kod klijenta.

290.142 Ako je, tijekom razdoblja obuhvaćenog revizijskim izvješćem, član revizijskog tima bio radio kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije ili je bio zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, takve se osobe neće rasporediti u revizijski tim.

290.143 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem samoprovjere ili prijetnje temeljem zblizenosti mogu nastati ako je, prije razdoblja obuhvaćenog revizijskim izvješćem, član revizijskog tima radio kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije ili je bio zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija

ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje. Na primjer, takve bi prijetnje nastale ako bi trebalo ocjenjivati u tekućem razdoblju, kao dio revizijskog angažmana, odluke koje je osoba bila donijela, odnosno posao koji je bila obavila u ranijem razdoblju dok je bila zaposlena u klijentu. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- položaj koji je osoba imala u klijentu;
- protek vremena od kada je osoba napustila klijenta; i
- uloga profesionalne osobe u revizijskom timu.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je obavljanje pregleda posla koji je osoba obavila kao član revizijskog tima.

Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije

- 290.144 Ako partner ili zaposlenik revizorskog društva radi kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije, nastale prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, nijedan partner ili zaposlenik neće raditi kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije.
- 290.145 Položaj tajnika ima različite učinke u različitim zakonodavstvima. Dužnosti mogu biti u rasponu od administrativnih dužnosti, kao što su kadrovski menadžment i održavanje evidencija i registara kompanije, do dužnosti toliko različitih, kao što su osiguravanje da kompanija postupi u skladu s regulativama ili pružanje savjeta za pitanja iz problematike korporativnog upravljanja. Uobičajeno, smatra se da taj položaj podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom.
- 290.146 Ako partner ili zaposlenik revizorskog društva radi kao tajnik za nekog klijenta revizije, nastaju prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem propagiranja koje bi uglavnom bile toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. Unatoč točki 290.144, kada je takva praksa izričito dopuštena lokalnim zakonom, profesionalnim pravilima ili je naprosto takva praksa, te pod uvjetom da menadžment donosi sve relevantne odluke, dužnosti i aktivnosti bit će ograničene na one rutinske i administrativne prirode, kao što su pripremanje zapisnika i održavanje dokumentacije u vezi s poreznim prijavama i objavljivanjem financijskih izvještaja. U takvim okolnostima, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.
- 290.147 Obavljanje rutinskih administrativnih usluga kako bi se poduprle funkcije tajnika kompanije ili pružanje savjeta u vezi s tajničkim administrativnim

pitanjima uglavnom ne stvaraju prijetnju neovisnosti, sve dok menadžment klijenta donosi relevantne odluke.

Duga povezanost iskusnijeg osoblja (uključujući rotaciju partnera) s klijentom revizije

Opće odredbe

290.148 Prijetnje temeljem zblizenosti i prijetnje temeljem osobnog interesa nastaju korištenjem istog iskusnog osoblja u revizijskom angažmanu tijekom dugog razdoblja. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- koliko je dugo osoba bila član revizijskog tima;
- uloga osobe u revizijskom timu;
- struktura revizorskog društva;
- sadržaj revizijskog angažmana;
- je li se mijenjao tim menadžera klijenta; i
- jesu li se mijenjali sadržaj ili složenost klijentove računovodstvene problematike ili problematike izvještavanja.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- rotiranje iskusnijeg osoblja revizijskog tima;
- postojanje pregleda posla iskusnijeg osoblja koji obavlja profesionalni računovođa koji nije bio član revizijskog tima; ili
- redovito neovisno interno ili eksterno pregledavanje kontrole kvalitete angažmana.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

290.149 U vezi revizije subjekta od javnog interesa, neka osoba neće biti ključni partner revizije duže od sedam godina. Nakon tog vremena, osoba neće biti član angažiranog tima ili neće biti ključni revizijski partner za klijenta kroz razdoblje od dvije godine. Tijekom tog razdoblja, osoba neće sudjelovati u reviziji subjekta, obavljati kontrolu kvalitete za angažman, davati konzultacije angažiranom timu ili klijentu u vezi sa stručnom problematikom ili problematikom specifičnom za djelatnost, transakcijama ili događajima ili na drugi način utjecati na ishod angažmana.

290.150 Unatoč točki 290.149, ključnim partnerima revizije, čiji je kontinuitet u sudjelovanju u obavljanju revizije posebno važan za kvalitetu revizije, u rijetkim slučajevima zbog nepredvidivih okolnosti izvan kontrole revizorskog društva, može biti dopuštena dodatna godina u revizijskom timu sve dok se prijetnja neovisnosti može ukloniti ili smanjiti na prihvatljivu

razinu primjenjivanjem zaštite. Na primjer, ključni partner revizije može ostati u revizijskom timu do jedne dodatne godine u okolnostima gdje, zbog nepredviđenih događaja, potrebna rotacija nije moguća, kao što može biti u slučaju teške bolesti partnera kojeg se namjeravalo angažirati.

290.151 Duga povezanost drugih partnera s nekim klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa stvara prijetnje temeljem zbliženosti i prijetnje temeljem osobnog interesa. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- koliko je dugo neki takav partner povezan s klijentom revizije;
- uloga, ako je ima, osobe u revizijskom timu; te
- sadržaj, učestalost i razmjer interakcije osobe s klijentovim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- rotiranje partnera revizijskog tima ili drugačije raskidanje partnerove povezanosti s klijentom revizije; ili
- redovito neovisno interno ili eksterno pregledavanje kontrole kvalitete angažmana.

290.152 Kada klijent revizije postane subjekt od javnog interesa, tijekom vremena u kojem je osoba pružala usluge klijentu revizije kao ključni partner revizije prije nego što je klijent postao subjekt od javnog interesa uzet će se u obzir pri određivanju vremena za rotaciju. Ako je osoba pružala usluge klijentu revizije kao ključni partner revizije kroz pet ili manje godina kada klijent postane subjekt od javnog interesa, broj godina u kojem osoba može nastaviti pružati usluge klijentu u tom statusu prije rotiranja jest sedam godina umanjeno za broj godina kroz koje je do tada pružala usluge. Ako je osoba pružala usluge klijentu revizije kao ključni partner revizije kroz šest ili više godina kada klijent postane subjekt od javnog interesa, partner može nastaviti pružanje usluga u tom statusu kroz maksimalno dvije dodatne godine prije rotiranja iz angažmana.

290.153 Kada revizorsko društvo ima svega nekoliko osoba s potrebnim znanjem i iskustvom za pružanje usluga kao ključni partner revizije u reviziji subjekta od javnog interesa, moguće je da rotiranje ključnih partnera revizije neće biti raspoloživa mogućnost zaštite. Ako je neovisni regulator u relevantnom zakonodavstvu propisao izuzimanje od obveze rotacije partnera u takvim okolnostima, neka osoba može, u skladu s takvom regulativom, ostati ključni partner revizije kroz više od sedam godina, pod uvjetom da je neovisni regulator odredio alternativne zaštite koje će se primijeniti, kao što je redoviti neovisni eksterni pregled.

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije

- 290.154 Revizorska društva uobičajeno pružaju svojim klijentima revizija raznovrsne usluge bez izražavanja uvjerenja koje su u skladu s njihovim vještinama i stručnošću. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja može, međutim, stvoriti prijetnje neovisnosti revizorskom društvu ili članovima revizijskog tima. Nastale prijetnje uglavnom su prijetnje temeljem samoprovjere, prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem propagiranja.
- 290.155 Nova dostignuća u poslovanju, evolucija financijskih tržišta i promjene u informacijskim tehnologijama onemogućavaju stvaranje sveobuhvatnog popisa usluga bez izražavanja uvjerenja koje se mogu pružati klijentu revizije. Kada posebna uputa za određenu uslugu bez izražavanja uvjerenja nije uključena u ovom odjeljku, kod ocjenjivanja konkretnih okolnosti primijenit će se konceptualni okvir.
- 290.156 Prije nego što revizorsko društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, utvrdit će se bi li pružanje takve usluge stvorilo prijetnju neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti svake prijetnje nastale uslijed određene usluge bez izražavanja uvjerenja, pozornost će se usmjeriti na svaku prijetnju za koju revizijski tim ima razloga vjerovati da je nastala pružanjem drugih povezanih usluga bez izražavanja uvjerenja. Ako je nastala prijetnja koja se primjenom zaštita ne može smanjiti na prihvatljivu razinu, neće se pružiti usluga bez izražavanja uvjerenja.
- 290.157 Revizorsko društvo može pružati usluge bez izražavanja uvjerenja, koje bi inače bile zabranjene prema ovom odjeljku, sljedećim povezanim subjektima klijenta revizije:
- (a) subjektu, koji nije klijent revizije, koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom revizije;
 - (b) subjektu, koji nije klijent revizije, s izravnim financijskim interesom u klijentu ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt; ili
 - (c) subjektu, koji nije klijent revizije, koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom revizije,
- ako je razumno zaključiti da (a) usluge ne stvaraju prijetnju temeljem samopregleda jer rezultati usluga neće biti podvrgnuti revizijskim postupcima i (b) primjenom zaštita svaka prijetnja, koja nastane pružanjem takve usluge, uklonjena je ili smanjena na prihvatljivu razinu.
- 290.158 Usluga bez izražavanja uvjerenja pružena klijentu revizije ne kompromitira neovisnost revizorskog društva kada klijent postane subjekt od javnog interesa ako:

- (a) ranije usluge bez izražavanja uvjerenja su u skladu s odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente revizija koji nisu subjekti od javnog interesa;
- (b) usluge koje nisu dopuštene prema ovom odjeljku za klijente revizija koji su subjekti od javnog interesa su prekinute prije nego što je klijent postao subjekt od javnog interesa ili nakon toga čim je to bilo izvedivo; i
- (c) revizorsko društvo primjenjuje zaštite kada je to nužno za uklanjanje ili smanjivanje na prihvatljivu razinu svake prijetnje neovisnosti nastale temeljem usluge.

Odgovornosti menadžmenta

290.159 Menadžment subjekta obavlja mnoge aktivnosti pri rukovođenju subjektom u najboljem interesu dionika subjekta. Nije moguće specificirati svaku aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta uključuju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, razvijanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.

290.160 Je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatralo da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:

- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
- usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika subjekta;
- autorizaciju transakcija;
- određivanje koje preporuke revizorskog društva ili neke treće stranke treba provesti;
- preuzimanje odgovornosti za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola.

290.161 Za aktivnosti koje su rutinske i administrativne ili koje uključuju nevažna pitanja, uobičajeno se ne smatra da su u domeni odgovornosti menadžmenta. Na primjer, izvođenje nevažne transakcije koju je bio odobrio menadžment ili praćenje datuma u vezi sa zakonom propisanom obvezom podnošenja obračuna ili savjetovanje klijenta revizije o tim datumima ne smatraju se odgovornošću menadžmenta. Nadalje, pružanje savjeta i preporuka kako bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

- 290.162 Ako bi revizorsko društvo preuzelo odgovornost menadžmenta kod nekog klijenta revizije, prijetnja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Na primjer, odlučivanje o tome koju preporuku revizorskog društva primijeniti stvorit će prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa. Nadalje, prihvaćanje odgovornosti menadžmenta stvara prijetnju uslijed zbliženosti jer revizorsko društvo postaje previše blisko stavovima i interesima menadžmenta. Zbog toga, revizorsko društvo neće preuzeti odgovornost menadžmenta kod nekog klijenta revizije.
- 290.163 Kako bi se izbjegao rizik prihvaćanja odgovornosti menadžmenta kada se pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja nekom klijentu revizije, revizorsko društvo će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za stvaranje značajnih prosudbi i donošenje odluka koje su stvarna odgovornost menadžmenta, za ocjenjivanje rezultata usluge i za prihvaćanje odgovornosti za aktivnosti koje treba poduzeti temeljem rezultata usluge. To smanjuje rizik da revizorsko društvo nesvjesno stvori neku značajnu prosudbu ili odluku u ime menadžmenta. Taj se rizik dodatno smanjuje kada revizorsko društvo pruža klijentu mogućnost stvaranja prosudbi i odluka temeljenih na objektivnim i transparentnim analizama i prezentacijama problema.

Pripremanje financijskih izvještaja i računovodstvenih evidencija

Opće odredbe

- 290.164 Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Te odgovornosti uključuju:
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku ili određivanje konta za klasifikaciju transakcija; i
 - pripremanje ili mijenjanje izvornih dokumenata ili kreiranje podataka, u elektroničkom ili drugom obliku, koji dokazuju nastanak transakcije (na primjer, izlazne narudžbenice, dokumenti o satima rada za obračun plaće i ulazne narudžbenice).
- 290.165 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga nekom klijentu revizije, kao što su pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja, stvara prijetnju temeljem samoprovjere kada revizorsko društvo naknadno revidira financijske izvještaje.
- 290.166 Proces revizije, međutim, zahtijeva raspravu između revizorskog društva i menadžmenta klijenta revizije, koja može uključiti raspravu o:
- primjeni računovodstvenih standarda ili politika i zahtjevima objavljivanja u financijskim izvještajima;
 - primjerenosti financijskih i računovodstvenih kontrola i o metodama primijenjenim pri određivanju prikazanih iznosa imovine i obveza; ili

- predloženim ispravicima knjiženja u dnevniku.

Te aktivnosti smatraju se uobičajenim dijelom procesa revizije i, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti.

- 290.167 Slično tome, klijent može tražiti stručnu pomoć od revizorskog društva o problematici kao što je rješavanje problema usklađivanja konta ili analiziranja i prikupljanja informacija za potrebe izvješćivanja regulatora. Nadalje, klijent može tražiti stručnu pomoć o računovodstvenoj problematici kao što je konverzija postojećih financijskih izvještaja s jednog okvira financijskog izvještavanja u drugi (na primjer, da bi bili sukladni računovodstvenim politikama grupe ili kako bi se prešlo na različit okvir financijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja). Takve usluge, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti pod uvjetom da revizorsko društvo ne prihvaća odgovornosti menadžmenta klijenta.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

- 290.168 Revizorsko društvo može pružati usluge u vezi s pripremanjem računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja nekom klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa gdje su usluge rutinske ili tehničke prirode, sve dok je bilo koja prijetnja temeljem samoprovjere ublažena na prihvatljivu razinu. Primjeri takve usluga uključuju:

- pružanje usluge obračuna plaća temeljeno na podacima koje kreira klijent;
- evidentiranje transakcija za koje je klijent utvrdio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju konta;
- knjiženje u glavnoj knjizi transakcija koje je kontirao klijent;
- knjiženje stavki u probnu bilancu koje je odobrio klijent; i
- sastavljanje financijskih izvještaja temeljeno na informacijama iz probne bilance.

U svim slučajevima, ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- organiziranje da takve usluge obavlja osoba koja nije član revizijskog tima; ili
- ako je takve usluge obavio član revizijskog tima, korištenje partnera ili iskusnijeg člana osoblja s odgovarajućom stručnošću koji nije član revizijskog tima kako bi pregledao obavljeni posao.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

- 290.169 Osim u izvanrednim situacijama, revizorsko društvo neće pružati klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća, ili pripremati financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje ili financijske informacije koje tvore osnovicu za financijske izvještaje.
- 290.170 Unatoč točki 290.169, revizorsko društvo može pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća i pripremanja financijskih izvještaja ili drugih financijskih informacija, koje su rutinske ili tehničke prirode, sektorima ili povezanim subjektima klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osoblje koje pruža usluge nisu članovi revizijskog tima i:
- (a) sektori ili povezani subjekti kojima se pružaju usluge u ukupnosti su neznajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje; ili
 - (b) usluge se odnose na problematiku koja je u ukupnosti neznajna za financijske izvještaje sektora ili povezanog subjekta.

Izvanredne situacije

- 290.171 Računovodstvene i knjigovodstvene usluge, koje inače ne bi bile dopuštene prema ovom odjeljku, mogu se pružiti klijentima revizija u izvanrednim ili drugim neuobičajenim situacijama kada za klijenta revizije nije izvedivo da sklopi druge aranžmane. To može biti slučaj kada (a) samo revizorsko društvo ima resurse i potrebno poznavanje klijentovih sustava i postupaka za pomaganje klijentu u pravodobnom pripremanju njegovih računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja, i (b) ograničavanje mogućnosti revizorskog društva da pruži usluge bi imalo za posljedicu značajne probleme za klijenta (na primjer, kao što mogu rezultirati iz propusta da se ispune zahtjevi regulatora u vezi s izvješćivanjem). U takvim situacijama, ispunit će se sljedeći uvjeti:
- (a) oni koju pružaju usluge nisu članovi revizijskog tima;
 - (b) usluge se pružaju samo za kratko razdoblje i ne očekuje se da će se ponoviti; i
 - (c) situacija je raspravljena s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Usluge procjene vrijednosti

Opće odredbe

- 290.172 Vrednovanje obuhvaća stvaranje pretpostavki u vezi s budućim dostignućima, primjenu odgovarajućih metodologija i tehnika te njihovo kombiniranje kako bi se izračunala određena vrijednost, ili raspon vrijednosti, za imovinu, obveze ili za poslovanje u cjelini.

290.173 Obavljanje usluga procjena vrijednosti za nekog klijenta revizije mogu stvoriti prijetnje temeljem samoprovjere. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- hoće li vrednovanje imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- razmjer uključenosti klijenta u određivanje i odobravanje metodologije vrednovanja i druga značajna pitanja prosuđivanja;
- raspoloživost provjerenih metodologija i profesionalnih uputa;
- za vrednovanja koja uključuju standardne ili provjerene metodologije, stupanj subjektivnosti svojstven stavki koja se vrednuje;
- pouzdanost i obujam potkrjepljujućih podataka;
- stupanj ovisnosti o budućim događajima takve vrste da mogu stvoriti značajnu promjenjivost svojstvenu iznosima o kojima se radi; i
- obujam i jasnoća objava u financijskim izvještajima.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- postojanje profesionalne osobe koja nije bila uključena u pružanje usluge vrednovanja i koja pregledava reviziju ili obavljeni posao vrednovanja; ili
- sklapanje aranžmana tako da osoblje za pružanje takvih usluga ne sudjeluje u revizijskom angažmanu.

290.174 Određena vrednovanja ne uključuju značajan stupanj subjektivnosti. To je vjerojatno slučaj gdje su polazne pretpostavke ustanovljene zakonom ili regulativom ili su široko prihvaćene i kada su tehnike i metodologije koje treba koristiti temeljene na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili regulativom. U takvim okolnostima, nije vjerojatno da bi rezultati vrednovanja koje bi obavile dvije stranke, ili više njih, bili značajno različiti.

290.175 Ako se od revizorskog društva zahtijeva da obavi vrednovanje kako bi pomoglo klijentu revizije u vezi s njegovim obvezama poreznog izvještavanja ili za svrhe planiranja poreza i rezultati vrednovanja neće imati izravni učinak na financijske izvještaje, primjenjuju se odredbe sadržane u točki 290.188.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

290.176 U slučaju klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa, ako usluga vrednovanja ima značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje i vrednovanje uključuje značajan stupanj subjektivnosti, nema zaštita koje bismanjile prijetnju temeljem samoprovjere

na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće pružiti takvu uslugu vrednovanja nekom klijentu revizije.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.177 Revizorsko društvo neće pružiti usluge procjene vrijednosti nekom klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako bi vrednovanja imala značajan učinak, samostalno ili u zbroju, na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

Usluge poreznog savjetovanja

290.178 Usluge poreznog savjetovanja obuhvaćaju široki raspon usluga, uključujući:

- pripremanje poreznih prijava;
- izračunavanje poreza za svrhe pripremanja računovodstvenih unosa;
- planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja; i
- pomoć u rješavanju sporova povezanih s porezima.

Iako se usluge poreznog savjetovanja koje revizorsko društvo pruža klijentu revizije razmatraju odvojeno u podnaslovima s takvim širokim nazivima, u praksi su te aktivnosti često isprepletene.

290.179 Obavljanje određenih poreznih usluga stvara prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem propagiranja. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- sustav kojim porezne vlasti procjenjuju porez i administriraju porezom o kojim se radi i uloga revizorskog društva u tom procesu;
- složenost relevantnog poreznog režima i stupanj prosudbe nužan za njegovo primjenjivanje;
- određene karakteristike angažmana; i
- razina stručnosti zaposlenika klijenta u vezi s porezima.

Pripremanje poreznih prijava

290.180 Usluge pripremanja poreznih prijava obuhvaćaju pomaganje klijentima u njihovim obvezama poreznog izvješćivanja sastavljanjem nacрта obračuna poreza i upotpunjavanjem informacija, uključujući i poreznog duga (obično pomoću standardiziranih obrazaca) koje treba podnijeti odgovarajućim poreznim vlastima. Takve usluge također uključuju savjetovanje o poreznom tretmanu prošlih transakcija i odgovaranje u ime klijenta revizije na zahtjeve poreznih vlasti za dodatne informacije i analize (uključujući davanje objašnjenja i stručne pomoći u vezi s primijenjenim pristupom). Usluge pripremanja poreznih prijava načelno se temelje na povijesnim informacijama i uglavnom sadrže analize i prezentacije takvih povijesnih

informacija prema postojećem poreznom zakonu, uključujući i prema presedanima i stvorenoj praksi. Nadalje, prijave poreza podložne su postupku pregleda ili odobravanja, već prema tome što porezne vlasti smatraju odgovarajućim. U skladu s tim, pružanje takvih usluga uglavnom ne stvara prijetnju neovisnosti ako menadžment preuzima odgovornost za prijave, uključujući i za svaku korištenu značajnu prosudbu.

Izračunavanja poreza za svrhe pripremanja računovodstvenih unosa

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

290.181 Pripremanje izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za nekog klijenta revizije za svrhu pripremanja računovodstvenih unosa koje će revizorsko društvo naknadno revidirati stvara prijetnju temeljem samoprovjere. Važnost prijetnje ovisit će o:

- (a) složenosti relevantnog poreznog zakona i regulative te razmjera prosuđivanja potrebnog za njihovo primjenjivanje;
- (b) razine stručnosti osoblja klijenta u vezi s poreznom problematikom; i
- (c) značajnosti iznosa za financijske izvještaje.

Zaštite će se primijeniti kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge;
- ako je uslugu obavio član revizijskog tima, korištenje partnera ili iskusnijeg člana s odgovarajućom stručnošću koji nije član revizijskog tima radi pregleda izračuna poreza; ili
- dobivanje savjeta u vezi s uslugom od vanjske profesionalne osobe za poreze.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.182 Osim u izvanrednim situacijama, u slučaju klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, revizorsko društvo neće pripremati izračune tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za svrhu pripremanja računovodstvenih unosa koji su značajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

290.183 Pripremanja izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za nekog klijenta revizije za svrhu pripremanja računovodstvenih unosa, koja inače ne bi bile dopuštena prema ovom odjeljku, mogu se pružiti klijentima revizija u izvanrednim ili drugim neuobičajenim situacijama kada za klijenta revizije nije izvedivo da sklopi druge aranžmane. To može biti slučaj kada (a) samo revizorsko društvo ima resurse i potrebno poznavanje klijentovog poslovanja za pomaganje klijentu u pravodobnom pripremanju njegovih

izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) i (b) ograničavanje mogućnosti revizorskog društva da pruži usluge bi imalo za posljedicu značajne probleme za klijenta (na primjer, kao što mogu rezultirati iz propusta da se ispune zahtjevi regulatora u vezi s izvješćivanjem). U takvim situacijama, bit će ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) oni koji pružaju usluge nisu članovi revizijskog tima;
- (b) usluge se pružaju samo za kratko razdoblje i ne očekuje se da će se ponoviti; i
- (c) situacija je raspravljena s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja

290.184 Usluge planiranja poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja obuhvaćaju široki raspon usluga, kao što su savjetovanje klijenta o tome kako strukturirati svoje poslovanje na porezno učinkoviti način ili savjetovanje o primjeni novog poreznog zakona ili regulative.

290.185 Prijetnja temeljem samoprovjere može nastati tamo gdje će savjet utjecati na pitanja koja se odražavaju u financijskim izvještajima. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- stupanj subjektivnosti sadržan u određivanju primjerenog tretmana poreznog savjeta u financijskim izvještajima;
- razmjer u kojem će ishod poreznog savjeta imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- ovisi li učinkovitost poreznog savjeta o računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskim izvještajima i postoji li dvojba o primjerenosti računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru financijskog izvještavanja;
- razine stručnosti osoblja klijenta u vezi s poreznom problematikom;
- razmjer u kojem je savjet podržan poreznim zakonom ili regulativom, drugim presedanima ili stvorenom praksom; i
- je li porezni tretman potkrijepljen mišljenjem porezne uprave ili su ga porezne vlasti razjasnile na drugi način prije pripremanja financijskih izvještaja.

Na primjer, pružanje usluge planiranja poreza i ostalih usluga poreznog savjetovanja, gdje je savjet jasno potkrijepljen sa stavovima poreznih vlasti ili sudskim presedanima ili je utemeljen na poreznom zakonu za koji je vjerojatno da je prevladavajući, uglavnom ne stvara prijetnju neovisnosti.

290.186 Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge;
- postojanje vanjske profesionalne osobe za poreze, koja nije uključena u pružanje porezne usluge, radi savjetovanja revizijskog tima u vezi s uslugom i pregleda tretmana u financijskom izvještaju;
- dobivanje savjeta u vezi s uslugom od vanjske profesionalne osobe za poreze; ili
- pribavljanje preliminarne očitovanja ili savjeta od poreznih vlasti.

290.187 Kada učinkovitost poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskim izvještajima i:

- (a) revizijski tim ima razumnu dvojbu u vezi s primjerenosti tog računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru financijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedice poreznog savjeta imat će značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje;

prijetnje temeljem samoprovjere bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće pružati takav porezni savjet nekom klijentu revizije.

290.188 U pružanju poreznih usluga nekom klijentu revizije, od revizorskog društva može se zahtijevati obavljanje procjene vrijednosti kako bi se pomoglo klijentu u vezi s njegovim obvezama poreznog izvješćivanja ili za svrhe planiranja poreza. Gdje će rezultat procjene vrijednosti imati izravan učinak na financijske izvještaje, primjenjive su odredbe u vezi s uslugama procjene vrijednosti uključene u točkama 290.172–290.177. Gdje se procjena vrijednosti obavlja samo za porezne svrhe i rezultat procjene vrijednosti neće imati izravni učinak na financijske izvještaje (tj. na financijske izvještaje će se utjecati samo kroz računovodstvene unose povezane s porezom), to načelno neće stvarati prijetnju neovisnosti ako je takav učinak na financijske izvještaje neznačajan ili ako je procjena vrijednosti podložna vanjskom pregledu koji obavljaju porezne vlasti ili slično regulatorno tijelo. Ako procjena vrijednosti nije podložna takvom vanjskom pregledu i učinak je značajan za financijske izvještaje, postojanje i važnost svake nastale prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- razmjer u kojem metodologiju procjene vrijednosti podržava porezni zakon ili regulativa, drugi sudski presedani ili stvorena praksa i stupanj subjektivnosti svojstven procjeni vrijednosti; i
- pouzdanost i obujam potkrjepljujućih podataka.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge;
- postojanje profesionalne osobe radi pregleda revizijskog posla ili rezultata porezne usluge; ili
- pribavljanje preliminarog očitovanja ili savjeta od poreznih vlasti.

Pomoć u rješavanju sporova povezanih s porezima

290.189 Prijetnja temeljem propagiranja ili prijetnja temeljem samoprovjere može nastati kada revizorsko društvo zastupa nekog klijenta revizije u rješavanju spora povezanog s porezima nakon što su porezne vlasti obavijestile klijenta da su odbacile argumente klijenta za određeno pitanje te bilo porezne vlasti bilo klijent razmatraju pitanje radi određivanja postupanja u formalnom postupku, na primjer prije saslušanja ili sudskog postupka. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- je li revizorsko društvo pružilo savjet koji je predmet spora povezanog s porezima;
- razmjer u kojem će ishod spora imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje;
- razmjer u kojem je pitanje potkrijepljeno poreznim zakonom ili regulativom, drugim presedanom ili uspostavljenom praksom;
- vodi li se postupak javno; i
- uloga koju menadžment ima u rješavanju spora.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge;
- postojanje profesionalne osobe za poreze, koja nije bila uključena u pružanje porezne usluge, radi savjetovanja revizijskog tima o usluzi i pregleda tretmana u financijskim izvještajima; ili
- dobivanje savjeta u vezi s uslugom od vanjske profesionalne osobe za poreze.

290.190 Gdje usluge poreznog savjetovanja uključuju djelovanje u svojstvu zastupnika u rješavanju porezne problematike nekog klijenta revizije prije javnog saslušanja ili sudskog spora i iznosi o kojima se radi su značajni za

financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, nastala prijetnja temeljem propagiranja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi uklonila ili smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće pružati takvu vrstu usluge nekom klijentu revizije. Što se smatra „javnim saslušanjem ili sudskim sporom“ odredit će se prema tome kako se sudski postupci odvijaju u pojedinom zakonodavstvu.

- 290.191 Revizorskom društvu se, međutim, ne onemogućava da ima trajnu savjetodavnu ulogu u klijentu revizije (na primjer, ispunjavanje posebnih zahtjeva u vezi s informacijama, davanje činjeničnog stanja ili svjedočenje o obavljenom poslu ili pomaganje klijentu u analiziranju porezne problematike) u vezi s pitanjima koja se razmatraju prije javnog saslušanja ili sudskog spora.

Usluge interne revizije

Opće odredbe

- 290.192 Djelokrug i ciljevi aktivnosti interne revizije vrlo se razlikuju i ovise o veličini i strukturi subjekta te zahtjevima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Aktivnosti interne revizije mogu uključivati:

- nadziranje internih kontrola – pregledavanje kontrola, nadziranje njihovog djelovanja i davanje preporuka za njihovo unapređivanje;
- ispitivanje financijskih i poslovnih informacija – pregledavanje načina na koji se prepoznaju, mjere, klasificiraju i izvještavaju financijske i poslovne informacije, i postavljanje upita za pojedine stavke, uključujući detaljno testiranje transakcija, stanja i postupaka;
- pregledavanje ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti poslovnih aktivnosti, uključujući nefinancijskih aktivnosti subjekta; i
- pregledavanje poštivanja zakona, regulativa i ostalih vanjskih zahtjeva te politika menadžmenta, uputa i drugih unutarnjih zahtjeva.

- 290.193 Usluge interne revizije uključuju pomaganje klijentu revizije u obavljanju njegovih aktivnosti interne revizije. Pružanje usluge interne revizije nekom klijentu revizije stvara prijetnju neovisnosti temeljem samoprovjere ako se revizorsko društvo koristi radom interne revizije tijekom kasnije vanjske revizije. Obavljanje značajnog dijela klijentovih aktivnosti interne revizije povećava mogućnost da će osoblje revizorskog društva koje pruža usluge interne revizije preuzeti odgovornost menadžmenta. Ako osoblje revizorskog društva preuzme odgovornost menadžmenta kada pruža usluge interne revizije nekom klijentu revizije, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, osoblje revizorskog društva neće preuzeti odgovornost menadžmenta kada pruža usluge interne revizije nekom klijentu revizije.

290.194 Primjeri usluga interne revizije koje sadrže preuzimanje odgovornosti menadžmenta uključuju:

- (a) ustanovljivanje politika u vezi s internom revizijom ili strateškim usmjeravanjem aktivnosti interne revizije;
- (b) usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika subjekta u internoj reviziji;
- (c) odlučivanje o tome koje će se preporuke, nastale temeljem aktivnosti interne revizije, implementirati;
- (d) izvještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje, u ime menadžmenta, o rezultatima aktivnosti interne revizije;
- (e) obavljanje postupaka koji čine dio internih kontrola, kao što su pregledavanje i odobravanje promjena u pravima zaposlenika u pristupanju podacima;
- (f) preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola; i
- (g) obavljanje usluga interne revizije kroz tzv. outsourcing, koji obuhvaća sve ili značajni dio poslova interne revizije, gdje je revizorsko društvo odgovorna za jedno ili više pitanja navedenih gore pod točkama (a)-(f).

290.195 Kako bi se izbjeglo preuzimanje odgovornosti menadžmenta, revizorsko društvo će pružati usluge interne revizije nekom klijentu revizije samo ako se uvjeri da:

- (a) klijent namjenjuje odgovarajuće i kompetentne resurse, po mogućnosti iz iskusnijeg menadžmenta, radi preuzimanja trajne odgovornosti za aktivnosti interne revizije i prihvatanja odgovornosti za oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola;
- (b) klijentov menadžment ili oni koji su zaduženi za upravljanje pregledavaju, procjenjuju i odobravaju djelokrug, rizičnost i učestalost usluga interne revizije;
- (c) menadžment klijenta ocjenjuje primjerenost usluga interne revizije i nalaze otkrivene njezinim obavljanjem;
- (d) menadžment klijenta ocjenjuje i određuje koje preporuke proizašle iz usluga interne revizije treba implementirati i rukovodi procesom implementacije; i
- (e) menadžment klijenta izvješćuje one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim nalazima i preporukama koje se temelje na uslugama interne revizije.

290.196 Kada revizorsko društvo koristi rad službe interne revizije, Međunarodni revizijski standardi zahtijevaju obavljanje postupaka kako bi se ocijenila primjerenost tog rada. Kada revizorsko društvo prihvati angažman radi pružanja usluga interne revizije nekom klijentu revizije, i rezultati tih usluga koristit će se pri obavljanju eksterne revizije, nastaje prijetnja temeljem samoprovjere zbog mogućnosti da će revizijski tim koristiti rezultate usluge interne revizije bez odgovarajućeg ocjenjivanja tih rezultata ili primjenjivanja iste one razine profesionalnog skepticizma koja bi se koristila da su posao interne revizije obavile osobe koje nisu članovi revizorskog društva. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- značajnost iznosa iz financijskih izvještaja na koje se odnosi;
- rizik pogrešnog prikazivanja tvrdnji povezanih s tim iznosima iz financijskih izvještaja; i
- stupanj pouzdanosti koji će se pridati usluzi interne revizije.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi obavile usluge interne revizije.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.197 U slučaju klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, revizorsko društvo neće pružati usluge interne revizije koje se odnose na:

- (a) značajan dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- (b) sustave financijskog računovodstva koji stvaraju informacije koje su, pojedinačno ili skupno, značajne za klijentove računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje; ili
- (c) iznose ili objave koji su, pojedinačno ili skupno, značajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija

Opće odredbe

290.198 Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija (IT) uključuju oblikovanje ili implementiranje softverskih ili hardverskih sustava. Sustavi mogu sakupljati izvorne podatke, tvoriti dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili stvarati informacije koje utječu na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje ili sustavi mogu biti nepovezani s računovodstvenim evidencijama, internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem ili financijskim izvještajima klijenta revizije.

Pružanje usluga u vezi sa sustavima može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ovisno o vrsti usluge i IT sustava.

290.199 Za sljedeće usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija smatra se da ne stvaraju prijetnju neovisnosti sve dok osoblje revizorskog društva ne prihvaća odgovornosti menadžmenta za:

- (a) oblikovanje ili uvođenje IT sustava nepovezanih s internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem;
- (b) oblikovanje ili uvođenje IT sustava koji ne stvaraju informacije koje tvore značajan dio računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja;
- (c) uvođenje općenamjenskog računovodstvenog softvera ili softvera za izvještavanje financijskih informacija koji nisu sastavljeni za specifične potrebe pojedinog korisnika i koje nije kreiralo revizorsko društvo, ako nisu potrebne značajne prilagodbe radi ispunjavanja klijentovih potreba; i
- (d) ocjenjivanje i davanje preporuka u vezi sa sustavima koje je oblikovao, implementirao ili kojima upravlja drugi pružatelj usluga ili klijent.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

290.200 Pružanje usluga nekom klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa koje uključuju oblikovanje ili uvođenje sustava informacijskih tehnologija koji (a) tvore značajan dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili (b) stvaraju informacije koje su značajne za klijentove računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, stvara prijetnju temeljem samoprovjere.

290.201 Prijetnja temeljem samoprovjere previše je značajna da bi se dopustile takve usluge, osim ako nisu uspostavljene odgovarajuće zaštite koje osiguravaju da:

- (a) klijent prihvaća svoju odgovornost za uspostavljanje i nadziranje sustava internih kontrola;
- (b) klijent dodjeljuje odgovornosti za donošenje svih menadžerskih odluka u vezi s oblikovanjem i implementacijom hardverskog ili softverskog sustava kompetentnom zaposleniku koji je po mogućnosti iz iskusnijeg menadžmenta;
- (c) klijent donosi sve menadžerske odluke u vezi s procesom oblikovanja i implementacije;
- (d) klijent ocjenjuje primjerenost i rezultate oblikovanosti i implementacije sustava; i

- (e) klijent je odgovoran za djelovanje sustava (hardvera ili softvera) i za podatke koje on koristi ili stvara.

290.202 Ovisno o stupnju pouzdanja koji se pridaje određenom sustavu informacijskih tehnologija kao dijelu revizije, trebat će se odrediti hoće li se pružati takve usluge bez izražavanja uvjerenja samo korištenjem osoba koje nisu članovi revizijskog tima i koje imaju različite linije izvještavanja unutar revizorskog društva. Ocijenit će se važnost svake preostale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava reviziju ili posao koji ne uključuje izražavanje uvjerenja.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.204 U slučaju klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, revizorsko društvo neće pružati usluge koje uključuju oblikovanje ili uvođenje sustava informacijskih tehnologija koji:

- (a) čini značajan dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem; ili
- (b) stvara informacije koje su značajne za klijentove računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

Usluge podrške u sudskim sporovima

290.204 Usluge podrške u sudskim sporovima mogu uključiti aktivnosti kao što su djelovanje u svojstvu stručnog svjedoka, izračunavanje procijenjenih šteta ili drugih iznosa koji mogu postati potraživanja ili obveze kao posljedica parnice ili drugog sudskog spora i pomoć u vođenju dokumentacije i pretraživanju. Te usluge mogu stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili prijetnju temeljem propagiranja.

290.205 Ako revizorsko društvo pruža uslugu podrške u sudskom sporu nekom klijentu revizije i usluga uključuje procjenjivanje štete ili drugog iznosa koji utječe na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, slijedit će se odredbe o uslugama procjene vrijednosti sadržane u točkama 290.172–290.177. U slučaju drugih usluga podrške u sudskim sporovima, ocijenit će se važnost svake preostale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

Pravne usluge

290.206 Za svrhe ovog odjeljka, pravne usluge se definiraju kao svaka usluga za koju osoba koja je pruža mora biti ili ovlaštena za zastupanje na sudu jurisdikcije u kojoj se takva usluga pruža ili imati potrebnu uvježbanost za djelovanje u

području prava. Takve pravne usluge mogu uključiti, ovisno o zakonodavstvu, široka i raznovrsna područja koja obuhvaćaju korporativne i komercijalne usluge klijentima, kao što su podrška u zaključivanju ugovora, vođenju parnice, pravni savjeti kod spajanja i stjecanja te pomaganje pravnim odjelima klijenta. Pružanje pravne usluge subjektu koji je klijent revizije može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere i prijetnju temeljem propagiranja.

290.207 Pravne usluge koje su podrška nekom klijentu revizije u izvođenju transakcije (na primjer, podrška u zaključivanju ugovora, pravni savjet, pravni *due diligence* i restrukturiranje) mogu stvoriti prijetnje temeljem samoprovjere. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta usluge;
- pruža li uslugu član revizijskog tima; i
- značajnost svakog pitanja u odnosu na financijske izvještaje klijenta.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi obavile uslugu; ili
- postojanje profesionalne osobe koja nije bila uključena u pružanje pravne usluge kako bi savjetovala revizijski tim u vezi s uslugom i pregledala svaki njezin tretman u financijskim izvještajima.

290.208 Djelovanje u ulozi advokata za nekog klijenta revizije u rješavanju sudskog spora ili parnice kada su sadržani iznosi koji su značajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje stvorilo bi prijetnje temeljem propagiranja i prijetnje temeljem samoprovjere koje bi bile toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće pružati takvu vrstu usluge nekom klijentu revizije.

290.209 Kada se od revizorskog društva traži da djeluje u ulozi advokata za nekog klijenta revizije u rješavanju sudskog spora ili parnice kada sadržani iznosi nisu značajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje, revizorsko društvo će ocijeniti važnost svake nastale prijetnje temeljem propagiranja i prijetnje temeljem samoprovjere i primijeniti zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi obavile uslugu; ili

- postojanje profesionalne osobe koja nije bila uključena u pružanje pravne usluge kako bi savjetovala revizijski tim u vezi s uslugom i pregledala svaki njezin tretman u financijskim izvještajima.

290.210 Imenovanje partnera ili nekog zaposlenika revizorskog društva kao glavnog savjetnika za pravna pitanja klijenta revizije stvorilo bi prijetnje temeljem propagiranja i prijetnje temeljem samoprovjere koje bi bile toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. Položaj glavnog savjetnika uglavnom je položaj koji ima iskusniji menadžment sa širokim odgovornostima za pravna pitanja kompanije i u skladu s tim nijedan član revizorskog društva neće prihvatiti takvo imenovanje kod nekog klijenta revizije.

Usluge pronalaženja kadrova

Opće odredbe

290.211 Pružanje usluge pronalaženja kadrova za nekog klijenta revizije mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje temeljem zastrašenosti. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o činjenicama kao što su:

- vrsta zahtijevane pomoći; i
- uloge osobe koju treba pronaći.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. U svim slučajevima, revizorsko društvo neće preuzeti odgovornosti menadžmenta, uključujući za djelovanje kao pregovarač u ime klijenta i odluka o zapošljavanju bit će u nadležnosti klijenta.

Revizorsko društvo načelno može pružati takve usluge kao što su pregledavanje profesionalnih kvalifikacija podnositelja ponuda i pružanje savjeta o njihovoj prikladnosti za posao. Osim toga, revizorsko društvo može intervjuirati kandidate i davati savjete o kompetentnosti kandidata za financijske, računovodstvene, administrativne ili kontrolne poslove.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.212 Revizorsko društvo neće pružati sljedeće usluge pronalaženja kadrova nekom klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa za poslove direktora ili odgovorne osobe subjekta ili iskusnijeg menadžmenta s položajem da značajno utječu na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje:

- traženja ili pronalaženja kandidata za takve položaje; i
- poduzimanja provjera referenci izglednih kandidata za takve položaje.

Usluge korporativnog financiranja

290.213 Pružanje usluge korporativnog financiranja kao što su:

- pomaganje klijentu revizije u razvijanju korporativnih strategija;
- prepoznavanje mogućih meta koje bi klijent revizije mogao steći;
- savjetovanje o transakcijama otuđivanja;
- pomaganje u transakcijama pronalaženja izvora financiranja; i
- pružanje savjeta u vezi sa strukturiranjem,

mogu stvoriti prijetnje temeljem propagiranja i prijetnje temeljem samoprovjere. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi pružile uslugu; ili
- postojanje profesionalne osobe koja nije bila uključena u pružanje usluge korporativnog financiranja kako bi savjetovala revizijski tim u vezi s uslugom i pregledala svaki njihov tretman u financijskim izvještajima.

290.214 Pružanje usluge korporativnog financiranja, na primjer savjeta o strukturiranju transakcije korporativnog financiranja ili o aranžmanima financiranja, koja će izravno utjecati na iznose koji će biti izvještavani u financijskim izvještajima o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- stupanj subjektivnosti sadržan u određivanju primjerenog tretmana u financijskim izvještajima ishoda ili posljedica savjeta u vezi s korporativnim financijama;
- razmjer u kojem će ishod savjeta u vezi s korporativnim financijama izravno utjecati na iznose evidentirane u financijskim izvještajima i razmjer u kojem su iznosi značajni za financijske izvještaje; i
- ovisi li učinkovitost savjeta u vezi s korporativnim financijama o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskom izvještaju te postoji li dvojba u pogledu primjerenosti povezanog računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru financijskog izvještavanja.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi pružile uslugu; ili
- postojanje profesionalne osobe koja nije bila uključena u pružanje usluge korporativnog financiranja kako bi savjetovala revizijski tim u vezi s uslugom i pregledala svaki njezin tretman u financijskim izvještajima.

290.215 Gdje učinkovitost savjeta u vezi s korporativnim financijama ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskim izvještajima i:

- (a) revizijski tim ima razumnu dvojbu u pogledu primjerenosti povezanog računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru financijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedica savjeta u vezi s korporativnim financijama imat će značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje;

prijetnja temeljem samoprovjere bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu i u tom se slučaju neće pružiti savjet u vezi s korporativnim financijama.

290.216 Pružanje usluge korporativnog financiranja koje uključuje promoviranje, poslovanje s ili pokroviteljstvo nad dionicama klijenta revizije stvorilo bi prijetnju temeljem propagiranja ili prijetnju temeljem samoprovjere koja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće pružati takve usluge nekom klijentu revizije.

Naknade

Naknade – relativna veličina

290.217 Kada ukupne naknade od nekog klijenta revizije predstavljaju veliki dio ukupnih naknada revizorskog društva koja izražava revizijsko mišljenje, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost da bi ga se moglo izgubiti stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa ili prijetnju uslijed zastrašenosti. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- struktura poslovanja revizorskog društva;
- je li revizorsko društvo već dobro etablirana ili novo; i
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za revizorsko društvo.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- smanjivanje ovisnosti o klijentu;
- vanjski pregledi kontrole kvalitete; ili
- savjetovanje s trećom strankom, kao što je profesionalno regulatorno tijelo ili profesionalni računovođa, o ključnim revizijskim prosudbama.

290.218 Prijetnja temeljem osobnog interesa ili prijetnja uslijed zastrašenosti također nastaje kada naknade ostvarene kod nekog klijenta revizije predstavljaju veliki dio prihoda od klijenata pojedinog partnera ili veliki udio prihoda pojedinog ureda revizorskog društva. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za partnera ili ured; i
- razmjer u kojem su primanja partnera, ili partnera iz ureda, ovisna o naknadi koja se ostvaruje od klijenta.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- smanjivanje ovisnosti o klijentu revizije;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda posla ili drugih savjeta kada su nužni; ili
- redovito neovisno unutarnje ili vanjsko pregledavanje kontrole kvalitete angažmana.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.219 Gdje je neki klijent revizije subjekt od javnog interesa i, za dvije uzastopne godine, ukupne naknade od klijenta i njegovih povezanih subjekata (ovisno o razmatranjima u točki 290.27) predstavljaju više od 15 % od ukupnih naknada koje je primilo revizorsko društvo za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima klijenata, revizorsko društvo će objaviti onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom revizije činjenicu da zbroj takvih naknada predstavlja više od 15 % od ukupnih naknada koje je primilo revizorsko društvo, i raspraviti koju će od niže navedenih zaštita primijeniti kako bi ublažilo prijetnju na prihvatljivu razinu, i primijeniti odabranu zaštitu:

- prije izdavanja revizijskog mišljenja za financijske izvještaje druge godine, profesionalni računovođa, koji nije član revizorskog društva koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima, obavlja pregled kontrole kvalitete angažmana za taj angažman ili profesionalno regulatorno tijelo obavlja pregled tog angažmana koji je jednakovrijedan pregledu kontrole kvalitete angažmana („pregled prije izdavanja“); ili
- nakon što je bilo izdano revizijsko mišljenje za financijske izvještaje druge godine i prije izdavanja revizijskog mišljenja za financijske izvještaje treće godine, profesionalni računovođa, koji nije član revizorskog društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima ili profesionalno regulatorno tijelo, obavlja pregled revizije za drugu godinu koji je jednakovrijedan pregledu kontrole kvalitete angažmana („pregled poslije izdavanja“).

Kada zbroj naknade značajno prelazi preko 15 %, revizorsko društvo će utvrditi je li važnost prijetnje takva da pregled poslije izdavanja ne bi ublažio prijetnju na prihvatljivu razinu, i zbog toga se zahtijeva pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima, obaviti će se pregled prije izdavanja.

Poslije toga, kada naknada i nadalje prelazi 15 % svake godine, priopćiti će se i raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje te primijeniti jedna od gore navedenih zaštita. Ako naknada značajno prelazi 15 %, revizorsko društvo utvrditi će je li važnost prijetnje takva da pregled poslije izdavanja ne bi ublažio prijetnju na prihvatljivu razinu i, zbog toga se zahtijeva pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima, obaviti će se pregled prije izdavanja.

Naknade – dospjele a nenaplaćene

290.220 Prijetnja temeljem osobnog interesa može nastati ako dospjele naknade od nekog klijenta revizije ostanu nenaplaćene duže razdoblje, naročito ako značajan dio nije naplaćen prije izdavanja revizijskog izvješća za narednu godinu. Uglavnom od revizorskog društva očekuje se da zahtijeva naplatu takve naknade prije nego što je izdano takvo revizijsko izvješće. Ako

naknade ostanu nenaplaćene nakon što je izvješće bilo izdano, ocijenit će se postojanje i važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je postojanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije sudjelovao u revizijskom angažmanu kako bi pružio savjet ili pregledao obavljeni posao. Revizorsko društvo će utvrditi mogu li se dospjele a nenaplaćene naknade smatrati kao ekvivalent zajmu danom klijentu te je li, zbog značajnosti dospjele a nenaplaćene naknade, primjereno da revizorsko društvo bude ponovno imenovano ili da nastavi revizijski angažman.

Uvjetovane naknade

- 290.221 Uvjetovane naknade su naknade izračunate prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatom usluge koju je obavilo revizorsko društvo. Za svrhe ovog odjeljka, za naknadu se ne smatra da je uvjetovana ako ju je ustanovio sud ili drugo javno tijelo.
- 290.222 Uvjetovana naknada koju revizorsko društvo zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s nekim revizijskim angažmanom stvara prijetnju temeljem osobnog interesa koja je toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće ulaziti u takve aranžmane za određivanje naknade.
- 290.223 Uvjetovana naknada koju revizorsko društvo zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s uslugom bez izražavanja uvjerenja pruženom klijentu revizije također može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu ako:
- (a) naknadu zaračunava revizorsko društvo koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima i iznos naknade je značajan ili se očekuje da će biti značajan za to revizorsko društvo;
 - (b) naknadu zaračunava umreženo revizorsko društvo koje sudjeluje u značajnom dijelu revizije i iznos naknade je značajan ili se očekuje da će biti značajan za to revizorsko društvo; ili
 - (c) ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, te stoga i iznos naknade, ovisan je o budućoj ili sadašnjoj prosudbi povezanoj s revizijom značajnog iznosa u financijskim izvještajima.

U skladu s tim, takvi se aranžmani neće prihvatiti.

- 290.224 Za ostale aranžmane s uvjetovanom naknadom, koju revizorsko društvo zaračunava nekom klijentu revizije za uslugu bez izražavanja uvjerenja, postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:
- raspon mogućih iznosa naknade;

- određuje li odgovarajuće ovlašteno tijelo ishod pitanja na kojem će se zasnivati određivanje uvjetovane naknade;
- vrsta usluge; i
- učinak događaja ili transakcije na financijske izvještaje.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda relevantnog revizijskog posla ili drugih savjeta ako su nužni; ili
- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima kako bi obavile uslugu bez izražavanja uvjerenja.

Politike plaća i ocjenjivanja

290.225 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada se člana revizijskog tima ocjenjuje ili nagrađuje za prodavanje usluga bez izražavanja uvjerenja tom klijentu revizije. Važnost prijetnje ovisit će o:

- udjelu u kojem je nagrađivanje ili ocjenjivanje uspješnosti osobe temeljeno na prodaji takvih usluga;
- ulozi osobe u revizijskom timu; i
- tom utječe li prodaja takvih usluga na odluku o unaprjeđivanju položaja osobe.

Ocijenit će se važnost prijetnje i, ako prijetnja nije na prihvatljivoj razini, revizorsko društvo će ili izmijeniti plan nagrađivanja, odnosno postupak ocjenjivanja za te osobe, ili će primijeniti zaštitu kako bi uklonila prijetnju ili smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje takvih članova iz revizijskog tima; ili
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda rada člana revizijskog tima.

290.226 Ključni partner revizije neće biti ocjenjivan ili nagrađivan na osnovi partnerovog uspjeha u prodavanju usluga bez izražavanja uvjerenja svom klijentu revizije. Namjera ovoga nije zabraniti uobičajene aranžmane raspodjele dobiti između partnera revizorskog društva.

Darovi i ugošćivanje

290.227 Prihvaćanje darova ili ugošćivanje od nekog klijenta revizije može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zbliženosti. Ako bi revizorsko društvo ili član revizijskog tima prihvatili darove ili ugošćivanje, osim ako je vrijednost beznačajna i nevažna, prijetnja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga,

revizorsko društvo ili član revizijskog tima neće prihvatiti takve darove ili ugošćivanje.

Stvarni ili izgledni sudski spor

290.228 Kada se između revizorskog društva ili člana revizijskog tima i klijenta revizije vodi sudski spor, ili se on čini vjerojatnim, nastaju prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zastrašenosti. Odnos između menadžmenta klijenta i članova revizijskog tima mora biti okarakteriziran potpunom iskrenošću i potpunim razotkrivanjem svih aspekata poslovnog djelovanja klijenta. Kada su revizorsko društvo i menadžment klijenta u suprotstavljenom položaju zbog stvarnog ili izglednog sudskog spora, koji utječe na spremnost menadžmenta na davanje cjelovitih objava, nastaju prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zastrašenosti. Važnost nastalih prijetnji ovisit će o čimbenicima kao što su:

- značajnost sudskog spora; i
- odnosi li se sudski spor na raniji revizijski angažman.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- ako sudski spor uključuje člana revizijskog tima, isključivanje te osobe iz revizijskog tima; ili
- postojanje profesionalne osobe radi pregleda obavljenog posla.

Ako takve zaštite ne umanje prijetnje na prihvatljivu razinu, jedina primjerena radnja jest povlačenje ili odbijanje revizijskog angažmana.

Točke 290.229–290.499 namjerno su izostavljene.

Izvjješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije

Uvod

- 290.500 Zahtjevi neovisnosti iz Odjeljka 290 primjenjuju se na sve revizijske angažmane. Međutim, u određenim okolnostima, koje obuhvaćaju revizijske angažmane gdje izvješća uključuju ograničenja uporabe i distribucije, i pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti opisani u točkama 290.501–290.502, zahtjevi neovisnosti u ovom odjeljku mogu biti izmijenjeni kako je navedeno u točkama 290.505–290.514. Te su točke primjenjive samo u revizijskom angažmanu za financijske izvještaje posebne namjene (a) koji je namijenjen za izražavanje zaključka u pozitivnom ili negativnom obliku da su financijski izvještaji sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući da, u slučaju okvira fer prezentacije, financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i (b) gdje revizijsko izvješće uključuje ograničenje uporabe i distribucije. Izmjene nisu dopuštene u slučaju revizija financijskih izvještaja zahtijevanih zakonom ili regulativom.
- 290.501 Izmjene zahtjeva Odjeljka 290 dopuštene su ako su namjeravani korisnici izvješća (a) upoznati sa svrhom i ograničenjima izvješća i (b) izričito suglasni s primjenom izmijenjenih zahtjeva neovisnosti. Namjeravani korisnici mogu saznati svrhu i ograničenja izvješća kroz svoje sudjelovanje, izravno ili neizravno pomoću svojih predstavnika koji imaju ovlast djelovati u ime namjeravanih korisnika, pri ustanovljivanju sadržaja i djelokruga angažmana. Takvo sudjelovanje poboljšava mogućnost revizorskog društva da komunicira s namjeravanim korisnicima o pitanjima neovisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za ocjenjivanje prijetnji neovisnosti i primjenjivim zaštitama nužnim za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu, te da dobije njihov pristanak za izmijene zahtjeva neovisnosti koje treba primijeniti.
- 290.502 Revizorsko društvo će komunicirati s namjeravanim korisnicima (na primjer, u pismu o preuzimanju angažmana) u vezi sa zahtjevima neovisnosti koje treba primijeniti pri obavljanju revizijskog angažmana. Kada su namjeravani korisnici skupina korisnika (na primjer, kreditori u sporazumu o sindiciranom kreditu) koji nisu posebno prepoznatljivi poimence u vremenu kada se utvrđuje angažman, takve će se korisnike naknadno, pomoću predstavnika, upoznati s dogovorenim zahtjevima neovisnosti (na primjer, tako što će predstavnici omogućiti dostupnost pisma o preuzimanju angažmana svim korisnicima).
- 290.503 Ako revizorsko društvo također izdaje za istog klijenta revizijsko izvješće koje ne uključuje ograničenja uporabe i distribucije, odredbe točaka 290.500–290.514 ne mijenjaju zahtjeve koje treba primijeniti prema odredbama točaka 290.1–290.228 na taj revizijski angažman.

290.504 Izmjene zahtjeva Odjelnika 290 koje su dopuštene u gore navedenim okolnostima opisane su u točkama 290.505–290.514. Zahtijeva se sukladnost sa svim ostalim odrednicama odredbi Odjelnika 290.

Subjekti od javnog interesa

290.505 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500–290.502, nije nužno primijeniti dodatne zahtjeve iz točaka 290.100–290.228 koji se primjenjuju na revizijske angažmane za subjekte od javnog interesa.

Povezani subjekti

290.506 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500–290.502, pozivanje na klijenta revizije ne uključuje njegove povezane subjekte. Međutim, kada revizijski tim ima saznanja ili razloga vjerovati da su odnos ili okolnosti povezani s povezanim subjektom klijenta relevantni za ocjenjivanje neovisnosti spram klijenta, revizijski tim će uključiti tog povezanog subjekta kada otkriva i ocjenjuje prijetnje neovisnosti i primjenjuje odgovarajuće zaštite.

Mreže i umrežena revizorska društva

290.507 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500–290.502, pozivanje na revizorsko društvo ne uključuje umrežena revizorska društva. Međutim, kada revizorsko društvo zna ili ima razloga vjerovati da su nastale prijetnje uslijed nekog interesa i odnosa umreženog revizorskog društva te će prijetnje biti uključene u ocjenjivanje prijetnji neovisnosti.

Financijski interesi, zajmovi i garancije, bliski poslovni odnosi i obiteljski i osobni odnosi

290.508 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500–290.502, relevantne odredbe navedene u točkama 290.102–290.143 primjenjuju se samo na članove angažiranog tima, članove njihove najuže obitelji i članove uže obitelji.

290.509 Osim toga, utvrdit će se jesu li nastale prijetnje neovisnosti uslijed interesa i odnosa, kako je opisano u točkama 290.102–290.143, između klijenta revizije i sljedećih članova revizijskog tima:

- (a) onih koji pružaju konzultacije u vezi sa stručnim pitanjima, transakcijama ili događajima specifičnim za djelatnost; i
- (b) onih koji osiguravaju kontrolu kvalitete za angažman, uključujući one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana.

Obavit će se ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između klijenta revizije i ostalih unutar revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana, uključujući i s onima koji daju preporuke u vezi s

nagrađivanjem ili s onima koji obavljaju izravni nadzor, rukovođenje ili drugi nadzor nad partnerom revizijskog angažmana u vezi s obavljanjem revizijskog angažmana (uključujući one na svim višim razinama iznad angažiranog partnera sve do osobe koja je izvršni ili glavni partner revizorskog društva (izvršni direktor ili ekvivalent)).

- 290.510 Također će se obaviti ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed financijskog interesa u klijentu revizije koji imaju pojedinci, kako je opisano u točkama 290.108–290.111 i točkama 290.113–290.115.
- 290.511 Gdje prijetnja neovisnosti nije na prihvatljivoj razini, zaštite će se primijeniti kako bi se uklonila prijetnja ili smanjila na prihvatljivu razinu.
- 290.512 U primjenjivanju odredbi navedenih u točkama 290.106 i 290.115 u vezi s interesom revizorskog društva, ako bi revizorsko društvo imalo značajan financijski interes, izravni ili neizravni, u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštita koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće imati takav financijski interes.

Zapošljavanje u klijentu revizije

- 290.513 Obavit će se ocjenjivanje važnosti svake prijetnje iz odnosa u vezi sa zapošljavanjem, kako je opisano u točkama 290.134–290.138. Gdje postoji prijetnja koja nije na prihvatljivoj razini, primijenit će se zaštite radi uklanjanja prijetnje ili njezinog smanjivanja na prihvatljivu razinu. Primjeri zaštita koje mogu biti primjerene navedeni su u točki 290.136.

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja

- 290.514 Ako revizorsko društvo obavlja za klijenta revizije angažman kako bi izdalo izvješće s ograničenom uporabom i distribucijom te pruža klijentu revizije uslugu bez izražavanja uvjerenja, postupat će se u skladu s točkama 290.154–290.228, ovisno o točkama 290.504–290.507.

ODJELJAK 291***NEOVISNOST – OSTALI ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM
UVJERENJA****SADRŽAJ**

	Točka
Struktura odjeljka	291.1
Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru	291.4
Angažmani s izražavanjem uvjerenja	291.12
Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnji	291.17
Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem	291.20
Izvješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije	291.21
Brojne odgovorne stranke	291.28
Dokumentacija	291.29
Razdoblje angažmana	291.30
Kršenje odredbe ovog Odjeljka	291.33
Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost	291.100
Financijski interesi	291.104
Zajmovi i garancije	291.112
Poslovni odnosi	291.118
Obiteljski i osobni odnosi	291.120
Zapošljavanje kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenje	291.126
Nedavno djelovanje u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje	291.130
Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta za kojeg se izražava uvjerenje	291.133
Duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje	291.137
Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu	

* Izmjene u ovom Odjeljku nastale zbog izmjene Kodeksa koje su u vezi s pružanjem određenih usluga bez izražavanja uvjerenja biti će na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Vidjeti stranicu 169.

za kojeg se izražava uvjerenje	291.138
Odgovornosti menadžmenta	291.141
Ostala razmatranja.....	291.146
Naknade	291.149
Naknade – relativna veličina	291.149
Naknade – dospjele a nenaplaćene	291.151
Uvjetovane naknade	291.152
Darovi i ugošćivanje	291.156
Stvarni ili izgledni sudski spor	291.157

Struktura odjeljka

- 291.1 Ovaj odjeljak bavi se zahtjevima neovisnosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili uvid. Zahtjevi neovisnosti za angažmane revizije i uvida sadržani su u Odjeljku 290. Ako je klijent za kojeg se izražava uvjerenje ujedno i klijent za reviziju ili uvid, zahtjevi iz Odjeljka 290 također su primjenjivi na revizorsko društvo, umrežena revizorska društva i članove revizijskog tima ili tima za obavljanje uvida. U određenim okolnostima koje uključuju angažmane s izražavanjem uvjerenja, gdje izvješće s izražavanjem uvjerenja sadrži ograničenje uporabe i distribucije, te pod uvjetom da su ispunjeni određeni uvjeti, zahtjevi neovisnosti iz ovog odjeljka mogu se izmijeniti kako je propisano u točkama 291.21–291.27.
- 291.2 Angažmani s izražavanjem uvjerenja oblikovani su da povećaju stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja) koji je objavio Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja te navodi angažmane na koje su primjenjivi Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU) (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs). Za opis elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja, vidjeti Okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja.
- 291.3 Sukladnost s temeljnim načelom objektivnosti zahtijeva da se bude neovisnim spram klijenata za koje se izražavaju uvjerenja. U slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, u javnom je interesu i, zbog toga se zahtijeva ovim Kodeksom etike, da članovi timova za izražavanje uvjerenja i revizorska društva budu neovisni o klijentima za koje se izražavaju uvjerenja te da se ocijene sve prijetnje za koje revizorsko društvo ima razloga vjerovati da su nastale uslijed interesa i odnosa umreženih revizorskih društava. Osim toga, kada tim za izražavanje uvjerenja ima saznanja ili razloga vjerovati da su odnos ili okolnost koji uključuju povezanog subjekta klijenta za kojeg se izražava uvjerenje relevantni za ocjenjivanje neovisnosti revizorskog društva spram klijenta, tim za izražavanje uvjerenja će uključiti tog povezanog subjekta pri prepoznavanju i ocjenjivanju prijetnji neovisnosti i primjenjivanju odgovarajućih zaštita.

Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru

- 291.4 Cilj ovog odjeljka je pomoći revizorskim društvima i članovima tima za izražavanje uvjerenja u primjenjivanju pristupa prema niže opisanom konceptualnom okviru kako bi se postigla i održala neovisnost.
- 291.5 Neovisnost obuhvaća:
- (a) Neovisnost mišljenja

Stanje svjesnosti koje dopušta izražavanje zaključka bez da na njega djeluju učinci koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu te tako omogućavajući osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.

(b) Neovisnost u nastupu

Izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko važne da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, uzimajući u obzir sve specifične činjenice i okolnosti, da su kompromitirani poštenje, objektivnost ili profesionalni skepticizam revizorskog društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja.

291.6 Profesionalni računovođe će primijeniti pristup prema konceptualnom okviru kako bi:

- (a) prepoznali prijetnje neovisnosti;
- (b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i
- (c) primijenili zaštite, kada je nužno, radi uklanjanja prijetnji ili njihovog smanjivanja na prihvatljivu razinu.

Kada profesionalni računovođa utvrdi da primjerene zaštite nisu na raspolaganju ili one ne mogu biti primijenjene kako bi se uklonile prijetnje ili umanjile na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će eliminirati okolnost ili odnos koji stvaraju prijetnje ili odustati od angažmana s izražavanjem uvjerenja ili ga prekinuti.

Profesionalni računovođa će se koristiti profesionalnom prosudbom pri primjenjivanju ovoga konceptualnog okvira.

291.7 Mnoge različite okolnosti ili kombinacije okolnosti mogu biti relevantne u procjenjivanju prijetnji neovisnosti. Nije moguće definirati svaku situaciju koja stvara prijetnje neovisnosti i odrediti primjereno djelovanje. Zbog toga ovaj Kodeks ustanovljuje konceptualni okvir koji zahtijeva da revizorska društva i članovi timova za izražavanje uvjerenja prepoznaju, ocijene i suoče se s prijetnjama neovisnosti. Pristup prema konceptualnom okviru pomaže profesionalnim računovođama u javnoj praksi da postupaju u skladu s etičkim zahtjevima iz ovog Kodeksa. On se prilagođava promjenama u okolnostima koje stvaraju prijetnje neovisnosti i može odvratiti profesionalnog računovođu od stvaranja zaključka da je situacija dopuštena ako ona nije izričito zabranjena.

291.8 Točka 291.100 i one koji slijede iza nje opisuju kako treba primijeniti pristup prema konceptualnom okviru u vezi s neovisnošću. Te točke ne obrađuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje neovisnosti.

291.9 Pri odlučivanju o tome treba li prihvatiti ili zadržati neki angažman ili može li određena osoba biti član tima za izražavanje uvjerenja, revizorsko društvo će otkrivati i ocjenjivati prijetnje neovisnosti. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj

razini i treba donijeti odluku o tome hoće li se prihvatiti angažman ili uključi određena osoba u tim za izražavanje uvjerenja, revizorsko društvo će utvrditi jesu li dostupne zaštite za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu. Ako treba donijeti odluku o tome hoće li zadržati neki angažman, revizorsko društvo će utvrditi hoće li neka postojeća zaštita i nadalje biti učinkovita u uklanjanju prijetnji ili njihovom smanjivanju na prihvatljivu razinu ili hoće li se trebati primijeniti druge zaštite ili treba li prekinuti angažman. Svaki puta kada tijekom angažmana revizorsko društvo spozna novu informaciju o prijetnji neovisnosti, ono će ocijeniti važnost prijetnje u skladu s pristupom prema konceptualnom okviru.

- 291.10 Kroz cijeli ovaj odjeljak provlači se pozivanje na važnost prijetnje neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti prijetnje uzimaju se u obzir kvalitativni, kao i kvantitativni čimbenici.
- 291.11 Ovaj odjeljak, u većini slučajeva, ne propisuje određenu odgovornost osoba unutar revizorskog društva za djelovanja u vezi s neovisnošću jer se odgovornosti mogu razlikovati ovisno o veličini, strukturi i organizaciji revizorskog društva. *Međunarodnim standardima kontrole kvalitete* zahtijeva se od revizorskog društva da ustanovi politike i postupke oblikovane kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da se održava neovisnost kada je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja

- 291.12 Kako je detaljnije objašnjeno u Okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja, u nekom angažmanu s izražavanjem uvjerenja profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan tako da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika (koji nisu odgovorna stranka) u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
- 291.13 Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Naziv „informacije o predmetu ispitivanja“ koristi se sa značenjem ishoda ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. Na primjer, Okvir navodi da su tvrdnje o učinkovitosti internih kontrola (informacije o predmetu ispitivanja) rezultat primjenjivanja okvira za ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola, kao što su COSO² ili CoCo³ (kriteriji), na interne kontrole koje su proces (predmet ispitivanja).
- 291.14 Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti angažmani temeljeni na tvrdnjama ili angažmani s izravnim izvješćivanjem. U svakom slučaju, oni

² „Interne kontrole – Integrirani okvir“, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³ „Upute za procjenjivanje kontrola – CoCo načela“, Criteria for Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

uključuju tri odvojene stranke: profesionalnog računovođu u javnoj praksi, odgovornu stranku i namjeravane korisnike.

- 291.15 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji, ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja obavila je odgovorna stranka i informacije o predmetu ispitivanja su u obliku tvrdnje odgovorne osobe koja je dostupna namjeravanim korisnicima.
- 291.16 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem, profesionalni računovođa u javnoj praksi ili obavlja izravno ocjenjivanje, odnosno mjerenje predmeta ispitivanja ili pribavlja predočenje od odgovorne stranke koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje, a koje nije dostupno namjeravanim korisnicima. Informacije o predmetu ispitivanja daju se namjeravanim korisnicima u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnji

- 291.17 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji, članovi tima za izražavanje uvjerenja i revizorsko društvo bit će neovisni o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje (stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja i koja može biti odgovorna za predmet ispitivanja). Takvi zahtjevi neovisnosti zabranjuju određene odnose između članova tima za izražavanje uvjerenja i (a) direktora ili odgovornih osoba i (b) osoba u klijentu na položaju da značajno utječu na informacije o predmetu ispitivanja. Također, obavit će se utvrđivanje jesu li nastale prijetnje neovisnosti iz odnosa s osobama u klijentu na položaju da značajno utječu na predmet ispitivanja. Obavit će se ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da je nastala zbog interesa i odnosa umreženog revizorskog društva.⁴
- 291.18 U najvećem broju slučajeva angažmana s izražavanjem uvjerenja temeljenih na tvrdnjama, odgovorna stranka je odgovorna i za informacije o predmetu ispitivanja i za premet ispitivanja. Međutim, u nekim angažmanima, odgovorna stranka ne mora biti odgovorna za predmet ispitivanja. Na primjer, kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi angažiran kako bi obavio angažman s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem o održivosti prakse kompanije koji je sastavio konzultant za zaštitu okoliša radi distribuiranja namjeravanim korisnicima, konzultant za zaštitu okoliša je odgovorna stranka za informacije o predmetu ispitivanja dok je kompanija odgovorna za predmet ispitivanja (održivu praksu).
- 291.19 U angažmanima s izražavanjem uvjerenja temeljenim na tvrdnjama gdje je odgovorna stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja, ali ne i za predmet ispitivanja, članovi tima za izražavanje uvjerenja i revizorsko društvo bit će neovisni o odgovornoj stranci koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja (klijentu za kojeg se izražava uvjerenje). Osim toga,

⁴ Vidjeti točke 290.13 – 290.24 za upute o onome što tvori umreženo revizorsko društvo.

obavit će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između član tima za izražavanje uvjerenja, revizorskog društva, umreženog revizorskog društva i stranke odgovorne za predmet ispitivanja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem

291.20 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem, članovi tima za izražavanje uvjerenja i revizorsko društvo bit će neovisni o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje (stranka odgovorna za predmet ispitivanja). Obavit će se ujedno ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa umreženog revizorskog društva.

Izvješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije

291.21 U određenim okolnostima, gdje izvješće s izražavanjem uvjerenja uključuje ograničenje uporabe i distribucije, te pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz ove točke i točke 291.22, zahtjevi neovisnosti iz ovog odjeljka mogu se izmijeniti. Izmjene zahtjeva iz Odjeljka 291 dopuštene su ako su namjeravani korisnici izvješća (a) upoznati sa svrhom, s informacijama o predmetu ispitivanja i ograničenjima izvješća i (b) eksplicitno suglasni s primjenom izmijenjenih zahtjeva neovisnosti. Namjeravani korisnici mogu steći saznanja o svrsi, informacijama o predmetu ispitivanja i ograničenjima izvješća izravno ili neizravno pomoću svojih predstavnika koji imaju ovlast djelovati u njihovo ime pri utvrđivanju vrste i djelokruga angažmana. Takvo sudjelovanje poboljšava mogućnost revizorskog društva da komunicira s namjeranim korisnicima o problematici neovisnosti, uključujući i o okolnostima koje su relevantne za ocjenjivanje prijetnji neovisnosti i o primjenjivim zaštitama nužnim za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu, te da postigne dogovor o izmijenjenim zahtjevima neovisnosti koje treba primijeniti.

291.22 Revizorsko društvo će komunicirati (na primjer, kroz pismo o preuzimanju angažmana) s namjeranim korisnicima o zahtjevima neovisnosti koje treba primijeniti u vezi s obavljanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja. Ako su namjeravani korisnici skupina korisnika (na primjer, vjerovnici u sporazumu o sindiciranom kreditu) koji nisu posebno prepoznatljivi poimence u vrijeme dok se ustanovljuju uvjeti angažmana, takve će se korisnike kasnije upoznati sa zahtjevima neovisnosti koje su dogovorili predstavnici (na primjer, tako što će predstavnici omogućiti dostupnost pisma o preuzimanju angažmana svim korisnicima).

291.23 Ako revizorsko društvo za istog klijenta ujedno izdaje neko izvješće s izražavanjem uvjerenja koje ne uključuje ograničenje uporabe i distribucije, odredbe točaka 291.25–291.27 ne mijenjaju zahtjev da se primijene odredbe točaka 291.1–291.157 na taj angažman s izražavanjem uvjerenja. Ako

revizorsko društvo za istog klijenta također izdaje revizijsko izvješće, neovisno o tome uključuje li ono ograničenja uporabe i distribucije ili ih ne uključuje, na taj revizijski angažman primijenit će se odredbe Odjeljka 290.

- 291.24 Izmjene zahtjeva Odjeljka 291 koje su dopuštene u prethodno navedenim okolnostima opisane su u točkama 291.25–291.27. U svim ostalim aspektima, zahtjeva se postupanje u skladu s odredbama Odjeljka 291.
- 291.25 Kada su ispunjeni uvjeti iz točaka 291.21 i 291.22, relevantne odredbe iz točaka 291.104–291.132 primjenjuju se na sve članove angažiranog tima i članove njihove uže i najuže obitelji. Osim toga, obaviti će se utvrđivanje jesu li nastale prijetnje neovisnosti uslijed interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i ostalih članova tima za izražavanje uvjerenja, odnosno:
- (a) onih koji daju konzultacije u vezi sa stručnim pitanjima ili pitanjima, transakcijama ili događajima specifičnim za djelatnost; i
 - (b) onih koji obavljaju kontrolu kvalitete za angažman, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana.

Pozivom na odredbe navedene u točkama 291.104–291.132 također će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i ostalih osoba unutar revizorskog društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući i onih koji preporučuju nagradu ili obavljaju izravni nadzor, upravljaju ili pregledavaju rad partnera u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s provođenjem angažmana s izražavanjem uvjerenja.

- 291.26 Čak i ako su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 291.21–291.22, ako revizorsko društvo ima značajan financijski interes, neovisno o tome je li on izravan ili neizravan, u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštita koje bi je umanjile na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće imati takav financijski interes. Osim toga, revizorsko društvo postupit će u skladu s ostalim primjenjivim odredbama ovog odjeljka opisanim u točkama 291.112–291.157.
- 291.27 Također će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da je nastala uslijed interesa i odnosa umreženog revizorskog društva.

Brojne odgovorne stranke

- 291.28 U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, neovisno o tome jesu li temeljeni na tvrdnji ili su s izravnim izvješćivanjem, mogu postojati brojne odgovorne stranke. Pri određivanju je li nužno primijeniti odredbe iz ovog odjeljka na svaku odgovornu stranku u takvim angažmanima, revizorsko

društvo može uzeti u obzir bi li neki interes ili odnos između revizorskog društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja i određene stranke stvorili prijetnju neovisnosti koja nije beznačajna ili nevažna u kontekstu informacija o predmetu ispitivanja. Pritom će se uzeti u obzir čimbenici kao što su:

- značajnost informacija o predmetu ispitivanja (ili predmeta ispitivanja) za koje je odgovorna određena odgovorna stranka; i
- razmjer javnog interesa povezanog s angažmanom.

Ako revizorsko društvo utvrdi da bi nastala prijetnja neovisnosti uslijed takvog interesa ili odnosa s određenom odgovornom strankom bila beznačajna ili nevažna, ne mora biti nužno primijeniti sve odredbe iz ovog odjeljka za tu odgovornu stranku.

Dokumentacija

291.29 Dokumentacija pruža dokaze za prosudbe profesionalnog računovođe pri stvaranju zaključaka u vezi s poštivanjem zahtjeva neovisnosti. Nepostojanje dokumentacije nije odlučujuće u razmatranju je li revizorsko društvo sagledalo neko pitanje, kao ni u razmatranju je li ono neovisno.

Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke u vezi s postupanjem u skladu sa zahtjevima neovisnosti i suštinu svake relevantne rasprave koja podupire te zaključke. U skladu s tim:

- (a) kada se zahtijeva zaštita kako bi se smanjila prijetnja na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će dokumentirati vrstu prijetnje i postavljene ili primijenjene zaštite koje umanjuju tu prijetnju na prihvatljivu razinu; i
- (b) kada prijetnja zahtijeva posebne analize radi utvrđivanja jesu li nužne zaštite i profesionalni računovođa zaključi da zaštite nisu potrebne jer je prijetnja već na prihvatljivoj razini, profesionalni računovođa će dokumentirati vrstu prijetnje i logičku podlogu zaključka.

Razdoblje angažmana

291.30 Tijekom razdoblja angažmana, kao i u razdoblju obuhvaćenom informacijama o predmetu ispitivanja, zahtijeva se neovisnost o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje. Razdoblje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja započne pružati uslugu s izražavanjem uvjerenja. Razdoblje angažmana završava kada je izdano izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kada je angažman takav da se obavlja iz razdoblja u razdoblje, on završava ili s obaviješću bilo koje stranke da se prekida profesionalni odnos ili izdavanjem završnog izvješća s izražavanjem uvjerenja, ovisno što je kasnije.

291.31 Kada subjekt postane klijent za kojeg se izražava uvjerenje tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu ispitivanja o kojima će

revizorsko društvo izraziti zaključak, revizorsko društvo će utvrditi je li nastala neka prijetnja neovisnosti:

- (a) financijskim ili poslovnim odnosima s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu ispitivanja, ali prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) prethodnim uslugama pruženim klijentu za kojeg se izražava uvjerenje.

291.32 Ako je klijentu za kojeg se izražava uvjerenje bila pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu ispitivanja, ali prije nego što je tim za izražavanje uvjerenja započeo s obavljanjem usluga s izražavanjem uvjerenja i usluga ne bi bila dopuštena tijekom razdoblja angažmana s izražavanjem uvjerenja, revizorsko društvo će ocijeniti svaku prijetnju neovisnosti koju stvara usluga. Ako svaka od prijetnji nije na prihvatljivoj razini, angažman s izražavanjem uvjerenja će se prihvatiti samo ako su primijenjene zaštite kako bi se otklonila svaka prijetnja ili smanjila na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- neuključivanje osoblja koje je obavljalo uslugu bez izražavanja uvjerenja u članstvo tima za izražavanje uvjerenja;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda poslova izražavanja uvjerenja ili poslova bez izražavanja uvjerenja, već prema tome što je primjereno; ili
- angažiranje drugog revizorskog društva kako bi ocijenilo rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom nekog drugog revizorskog društva kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da revizorsko društvo može preuzeti odgovornost za uslugu.

Međutim, ako usluga bez izražavanja uvjerenja nije bila dovršena i nije izvedivo dovršiti ili prekinuti uslugu prije početka profesionalnih usluga u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja, revizorsko društvo će prihvatiti takav angažman s izražavanjem uvjerenja samo ako je uvjerenje da:

- (a) će usluga bez izražavanja uvjerenja biti dovršena u kratkom vremenu; ili
- (b) klijent već ima aranžman za prijenos u kratkom roku usluge na drugog pružatelja usluge.

Tijekom razdoblja usluge, primijenit će se zaštite kada su nužne. Osim toga, problem će se raspraviti s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Kršenje odredbe ovog Odjeljka

291.33 Kada je otkriveno kršenje odredbe ovog odjeljka, revizorsko društvo će prekinuti, obustaviti ili ukloniti interes ili odnos koji uzrokuje kršenje i ocijeniti

će važnost tog kršenja i njegov utjecaj na objektivnost revizorskog društva i mogućnost da izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Revizorsko društvo će utvrditi mogu li biti poduzete radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja. U postupku tog određivanja revizorsko društvo će koristiti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razborita i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, sagledavajući važnost kršenja, radnje koje treba poduzeti i sve specifične činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, da bi objektivnost revizorskog društva bila kompromitirana i stoga ono ne bi moglo izdati izvješće s izražavanjem uvjerenja.

- 291.34 Ako revizorsko društvo odluči da nije moguće poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će informirati, čim je prije moguće, stranku koja ga je angažirala ili one koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, i poduzeti radnje nužne za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svakim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevom relevantnim za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 291.35 Ako revizorsko društvo odluči da je moguće poduzeti radnje koje se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će raspraviti sa strankom koja ga je angažirala ili onima koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, problematiku kršenja i radnji koje je poduzelo ili predložilo da se poduzmu. Revizorsko društvo će pravodobno raspraviti kršenje i predložene radnje uzimajući u obzir okolnosti angažmana i kršenje.
- 291.36 Ako stranka koja je angažirala tvrtku ili oni koji su zaduženi za upravljanje, već prema tome što je primjereno, nisu suglasni da se radnje na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja, revizorsko društvo će poduzeti radnje nužne za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja, u skladu sa svakim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevom relevantnim za prekidanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 291.37 Revizorsko društvo će dokumentirati svako kršenje, poduzete radnje, donesene ključne odluke i sva pitanja raspravljena s onima koji su zaduženi za upravljanje te sve rasprave s tijelom članice, relevantnim regulatorom ili nadzornim tijelom. Kada revizorsko društvo nastavlja s angažmanom s izražavanjem uvjerenja, pitanja koja trebaju biti dokumentirana uključuju i zaključak da, prema profesionalnoj prosudbi revizorskog društva, objektivnost nije bila kompromitirana i obrazloženje zašto se za poduzete radnje smatra da se na zadovoljavajući način bave posljedicama kršenja tako da revizorsko društvo može izdati izvješće s izražavanjem uvjerenja.

Točke 291.38–291.99 namjerno su izostavljene.

Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost

- 291.100 Točke 291.104–291.157 opisuju određene okolnosti i odnose koji stvaraju, ili mogu stvoriti, prijetnje neovisnosti. Točke opisuju moguće prijetnje i vrste zaštita koje mogu biti primjerene za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu te navode određene situacije gdje nema zaštita koje bi mogle umanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu. Ove točke ne opisuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju, ili mogu stvoriti, prijetnju neovisnosti. Revizorsko društvo i članovi tima za izražavanje uvjerenja ocijenit će posljedice sličnih, iako različitih, okolnosti i odnosa te odrediti mogu li zaštite, uključujući i zaštite iz točaka 200.11–200.14, biti primijenjene kada je to nužno za uklanjanje prijetnji neovisnosti ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu.
- 291.101 Točke pokazuju kako se pristup prema konceptualnom okviru primjenjuje u angažmanima s izražavanjem uvjerenja te ih treba čitati povezano s točkom 291.28 koja objašnjava da u većini angažmana s izražavanjem uvjerenja postoji jedna odgovorna stranka i da je ona klijent za kojeg se izražava uvjerenje. Međutim, u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja postoje dvije ili više odgovornih stranaka. U takvim okolnostima, obavit će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da nastaje zbog interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, revizorskog društva, umreženog revizorskog društva i stranke odgovorne za predmet ispitivanja. Za izvješća s izražavanjem uvjerenja koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije, točke treba čitati u kontekstu točaka 291.21–291.27.
- 291.102 Tumačenje 2005-01 pruža daljnje upute za primjenjivanje zahtjeva neovisnosti iz ovog odjeljka u angažmanima s izražavanjem uvjerenja.
- 291.103 Točke 291.104–291.119 sadrže poziv na značajnost financijskog interesa, zajma ili garancije ili važnost poslovnog odnosa. Za svrhu određivanja je li neki takav interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbrojna neto vrijednost osobe i članova njezine najuže obitelji.

Financijski interesi

- 291.104 Postojanje financijskog interesa u nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Postojanje i važnost stvorene prijetnje ovisi o:
- (a) ulozi osobe koja ima financijski interes,
 - (b) je li financijski interes izravan ili neizravan, i
 - (c) značajnosti financijskog interesa.
- 291.105 Financijske interese moguće je imati preko posrednika (na primjer, zajedničkog investicijskog tijela, skrbništva ili zaklade). Određivanje jesu li takvi financijski interesi izravni ili neizravni ovisit će o tome ima li imatelj

koristi kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost da utječe na ulagateljske odluke tog tijela. Kada postoji kontrola nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes izravni financijski interes. Nasuprot tome, kada imatelj koristi nema kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke tog tijela, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes neizravan financijski interes.

291.106 Ako bi član za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo imali izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastale prijetnje temeljem osobnog interesa bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu neće imati nitko od sljedećih: član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo.

291.107 Kada član tima za izražavanje uvjerenja ima člana uže obitelji za kojeg član tima za izražavanje uvjerenja zna da ima izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastala je prijetnja temeljem osobnog interesa. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i uže člana obitelji; i
- značajnosti financijskog interesa članu uže obitelji.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- da član uže obitelji prestane raspolagati, čim je to izvedivo, svim financijskim interesom ili dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda posla člana tima za izražavanje uvjerenja; ili
- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.

291.108 Ako bi član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo imali izravni ili značajan neizravni financijski interes u subjektu koji ima kontrolni udjel u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, i klijent je značajan subjektu, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, takav financijski interes neće imati nitko od sljedećih: član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe i revizorsko društvo.

291.109 Kada u svojstvu skrbnika revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe imaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, stvara se prijetnja temeljem osobnog interesa. Takav se interes neće imati osim ako:

- (a) ni skrbnik, ni član najuže obitelji skrbnika, ni revizorsko društvo nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje koji se drži u skrbništvu nije značajan za skrbnika;
- (c) skrbništvom se ne može imati značajan utjecaj na klijenta za kojeg se izražava uvjerenje; i
- (d) skrbnik, član najuže obitelji skrbnika ili revizorsko društvo ne mogu značajno utjecati na neku odluku o ulaganju koja uključuje financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje.

291.110 Članovi tima za izražavanje uvjerenja će utvrditi je li nastala prijetnja temeljem osobnog interesa zbog znanog financijskog interesa u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje koji imaju druge osobe uključujući:

- (a) partnere i profesionalne osobe zaposlene u revizorskom društvu, različite od onih koje su prethodno navedene ili članove njihove najuže obitelji; i
- (b) osobe s bliskim osobnim odnosom s članom tima za izražavanje uvjerenja.

Stvaraju li ti interesi prijetnje temeljem osobnog interesa ovisit će o čimbenicima kao što su:

- organizacijska i poslovna struktura revizorskog društva te njezina struktura izvještavanja; i
- vrsta odnosa između osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje člana tima za izražavanje uvjerenja s osobnim odnosom iz tima za izražavanje uvjerenja;
- isključivanje člana tima za izražavanje uvjerenja iz svakog značajnog donošenja odluka u vezi s angažmanom za izražavanje uvjerenja; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava rad člana tima za izražavanje uvjerenja.

291.111 Ako revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe primaju izravni financijski interes ili značajan neizravni

financijski interes u nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, na primjer, kroz nasljedstvo, poklone ili kao posljedicu spajanja i držanje takvog interesa ne bi bilo dopušteno prema ovom odjeljku, tada:

- (a) ako interes prima revizorsko društvo, odmah će se prestati raspolagati financijskim interesom ili će se prestati raspolagati dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;
- (b) ako interes prima član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe, osoba koja prima financijski interes odmah će prestati raspolagati financijskim interesom ili će prestati raspolagati dovoljnim iznosom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan.

Zajmovi i garancije

- 291.112 Zajam ili garancija za zajam, članu tima za izražavanje uvjerenja ili članu najuže obitelji te osobe ili revizorskom društvu, od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Ako zajam ili garancija ne bi bili dani prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja, nastala bi prijetnja temeljem osobnog interesa koja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi mogla smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, član tima za izražavanje uvjerenje ili član najuže obitelji te osobe ili revizorsko društvo neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.
- 291.113 Ako je dan zajam revizorskom društvu od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija, prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja i zajam je značajan klijentu za kojeg se izražava uvjerenje ili revizorskom društvu koji primi kredit, može biti moguće primijeniti zaštite za smanjivanje prijetnje temeljem osobnog interesa na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je da rad pregleda profesionalni računovođa iz umreženog revizorskog društva koji nije uključen u angažman s izražavanjem uvjerenja niti je primio kredit.
- 291.114 Zajam, ili garancija za zajam, od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija, članu tima za izražavanje uvjerenja ili članu najuže obitelji te osobe, ne stvaraju prijetnju neovisnosti ako su kredit ili garancija odobreni prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja. Primjeri takvih kredita uključuju stambene hipotekarne kredite, dozvoljeni minus na računima (okvirne kredite), kredite za automobile i dozvoljeni minus na karticama.
- 291.115 Ako bi revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe prihvatili zajam, ili bi imali garanciju za posudbu, od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji nije banka ili slična institucija, nastala bi prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite

koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznčajni za revizorsko društvo ili člana tima za izražavanje uvjerenja i člana najuže obitelji, kao i za klijenta.

- 291.116 Slično tome, ako bi revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe odobrili zajam klijentu za kojeg se izražava uvjerenje ili bi garantirali za njegov zajam, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznčajni za revizorsko društvo ili člana tima za izražavanje uvjerenja i člana najuže obitelji, kao i za klijenta.
- 291.117 Ako revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe imaju depozite ili brokerski račun kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka, broker ili slična institucija, ne nastaje prijetnja neovisnosti ako se depozit ili račun vodi prema uobičajenim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

- 291.118 Bliski poslovni odnos između revizorskog društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja ili člana najuže obitelji te osobe i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili njegovog menadžmenta, nastaje iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa i može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa ili prijetnje temeljem zbliženosti. Primjeri takvih odnosa uključuju:

- postojanje financijskih interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom, odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja više menadžerske poslove za tog klijenta;
- aranžmane koji objedinjavaju jednu ili više usluga ili proizvoda revizorskog društva s jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta i s kojima se trguje u paketu u kojem se poziva na obje stranke; i
- distribucijske ili marketinške aranžmane prema kojima revizorsko društvo distribuira ili prodaje proizvode ili usluge klijenta, ili klijent distribuira ili prodaje proizvode ili usluge revizorskog društva.

Osim ako neki financijski interes ne bi bio beznačajan i poslovni odnos nevažan revizorskom društvu i klijentu ili njegovom menadžmentu, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Stoga, osim ako financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan, neće se ući u poslovni odnos ili će se on smanjiti do razine nevažnosti ili će se prekinuti.

U slučaju člana tima za izražavanje uvjerenja, osim ako neki financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan tom članu, osobu će se maknuti iz tima za izražavanje uvjerenja.

Ako postoji poslovni odnos između člana najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili njegovog menadžmenta, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

- 291.119 Kupovanje roba i usluga od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koje obavi revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe, obično ne stvara prijetnju neovisnosti ako se transakcija odvije kroz uobičajeni tijek poslovanja i odmak koji imaju neovisne osobe. Međutim, takve transakcije mogu biti takvog sadržaja ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- smanjivanje veličine transakcije ili odustajanje od nje; ili
- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.

Obiteljski i osobni odnosi

- 291.120 Obiteljski i osobni odnosi između člana tima za izražavanje uvjerenja i direktora ili odgovorne osobe ili određenih uposlenika (ovisno o njihovim ulogama) klijenta za kojeg se izražava uvjerenje mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zbliženosti i prijetnje uslijed zastrašenosti. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o brojnim čimbenicima, uključujući o odgovornostima osobe u timu za izražavanje uvjerenja, ulozi člana obitelji ili druge osobe unutar klijenta te o bliskosti odnosa.

- 291.121 Kada je član najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja:

- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, ili
- (b) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije o predmetu ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja,

ili je bio na takvom položaju tijekom bilo kojeg razdoblja obuhvaćenog angažmanom ili informacijama o predmetu ispitivanja, prijetnje neovisnosti mogu se samo smanjiti na prihvatljivu razinu isključivanjem osobe iz tima za izražavanje uvjerenja. Bliskost odnosa je takva da nema drugih zaštita koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, ni jedna osoba koja ima takav odnos neće biti član tima za izražavanje uvjerenja.

291.122 Prijetnje neovisnosti nastaju kada je član najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja zaposlenik na položaju da značajno utječe na predmet ispitivanja koji se odnosi na angažman. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- položaj koji ima član najuže obitelji; i
- uloga koju profesionalna osoba ima u timu za izražavanje uvjerenja.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja tako da profesionalna osoba ne radi s pitanjima koja su u nadležnosti člana najuže obitelji.

291.123 Prijetnje neovisnosti nastaju kada je član uže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja:

- direktor ili odgovorna osoba klijenta za kojeg se izražava uvjerenje; ili
- zaposlenik na položaju da ima značajan utjecaj na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i člana uže obitelji;
- položaj koji ima član uže obitelji; i
- uloge profesionalne osobe u timu za izražavanje uvjerenja.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja tako da profesionalna osoba ne radi s pitanjima koja su u nadležnosti člana uže obitelji.

291.124 Prijetnje neovisnosti nastaju kada član tima za izražavanje uvjerenja ima bliski odnos s osobom koja nije član najuže ili uže obitelji, nego je direktor ili odgovorna osoba ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Član tima za izražavanje uvjerenja koji ima takav odnos posavjetovat će se u

skladu s politikama i postupcima revizorskog društva. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja;
- položaj koji osoba ima kod klijenta; i
- uloga profesionalne osobe u timu za izražavanje uvjerenja.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- isključivanje profesionalne osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- strukturiranje odgovornosti tima za izražavanje uvjerenja tako da profesionalna osoba ne radi s pitanjima koja su u nadležnosti osobe s kojom ima bliski odnos.

291.125 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati iz osobnog ili obiteljskog odnosa između (a) partnera ili zaposlenika revizorskog društva koji nije član tima za izražavanje uvjerenja i (b) direktora ili odgovorne osobe klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili zaposlenika na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između partnera ili zaposlenika revizorskog društva i direktora ili odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
- međusobni odnos partnera ili zaposlenika revizorskog društva s timom za izražavanje uvjerenja;
- položaj partnera ili zaposlenika unutar revizorskog društva; i
- položaj koji osoba ima unutar klijenta.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika kako bi se smanjio svaki mogući utjecaj na angažman s izražavanjem uvjerenja; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava obavljene relevantni posao u vezi s izražavanjem uvjerenja.

Zapošljavanje kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenja

291.126 Prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati ako je direktor ili odgovorna osoba klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta

ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja bio član tima za izražavanje uvjerenja ili partner revizorskog društva.

291.127 Ako se bivši član tima za izražavanje uvjerenja ili partner revizorskog društva pridružio klijentu za kojeg se izražava uvjerenje na takvom položaju, postojanje i važnost svake prijetnje temeljem zbliženosti ili prijetnje temeljem zastrašenosti ovisit će o čimbenicima kao što su:

- (a) položaj koji osoba ima u klijentu;
- (b) uključenost koju će osoba imati u vezi s timom za izražavanje uvjerenja;
- (c) protek vremena od kada je osoba bila član revizijskog tima ili partner revizorskog društva; i
- (d) prijašnji položaj osobe unutar tima za izražavanje uvjerenja ili revizorskog društva, na primjer, je li osoba bila zadužena za redovito kontaktiranje s klijentovim menadžmentom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje.

U svim slučajevima, osoba neće nastaviti sudjelovati u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima revizorskog društva.

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- zaključivanje aranžmana tako da osoba nema pravo na bilo kakvu korist ili plaćanje od revizorskog društva, osim ako je u skladu s nepromjenjivim ranije utvrđenim aranžmanima;
- zaključivanje aranžmana tako da bilo koji iznos koji se duguje osobi nije značajan za revizorsko društvo;
- mijenjanje plana za angažman s izražavanjem uvjerenja;
- dodjeljivanje osoba timu za izražavanje uvjerenja, koje imaju dostatno iskustvo u odnosu na osobu koja se pridružila klijentu; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao bivšeg člana tima za izražavanje uvjerenja.

291.128 Ako se bivši partner revizorskog društva ranije pridružio subjektu na takvom položaju i subjekt naknadno postane klijent revizorskog društva za kojeg se izražava uvjerenje, ocijenit će se važnost svake prijetnje neovisnosti i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

291.129 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada član tima za izražavanje uvjerenja sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, znajući pritom da će se, ili se može, član revizijskog tima pridružiti klijentu u neko doba u

budućnosti. Politike i postupci revizorskog društva će od članova tima za izražavanje uvjerenja zahtijevati da obavijeste revizorsko društvo kada započnu pregovore o zapošljavanju s klijentom. Po primitku takve obavijesti, ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

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

Nedavno djelovanje u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje

291.130 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem samoprovjere ili prijetnje temeljem zblizivosti mogle bi nastati ako je član tima za izražavanje uvjerenja nedavno radio kao direktor, odgovorna osoba ili zaposlenik klijenta za kojeg se izražava uvjerenje. To bi bio slučaj kada bi, na primjer, član tima za izražavanje uvjerenja trebao ocijeniti elemente informacija iz predmeta ispitivanja koje je član tima za izražavanje uvjerenja bio pripremao dok je radio kao zaposlenik klijenta.

291.131 Ako je, tijekom razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja, član tima za izražavanje uvjerenja bio radio kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije ili je bio zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, takve se osobe neće rasporediti u tim za izražavanje uvjerenja.

291.132 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem samoprovjere ili prijetnje temeljem zblizivosti mogu nastati ako je, prije razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja, član tima za izražavanje uvjerenja radio kao direktor ili odgovorna osoba klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili je bio zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, takve bi prijetnje nastale ako bi trebalo ocjenjivati u tekućem razdoblju, kao dio angažmana s izražavanjem uvjerenja, odluke ili posao koje je osoba bila donijela, odnosno obavila u ranijem razdoblju dok je bila zaposlena u klijentu. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- položaj koji je osoba imala u klijentu;
- protek vremena od kada je osoba napustila klijenta; i
- uloga profesionalne osobe u timu za izražavanje uvjerenja.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

Primjer takve zaštite je obavljanje pregleda posla koji je osoba obavila kao član tima za izražavanje uvjerenja.

Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta za kojeg se izražava uvjerenje

- 291.133 Ako partner ili zaposlenik revizorskog društva radi kao direktor ili odgovorna osoba klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastale prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi umanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, nijedan partner ili zaposlenik neće raditi kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije.
- 291.134 Položaj tajnika ima različite učinke u različitim zakonodavstvima. Dužnosti mogu biti u rasponu od administrativnih dužnosti, kao što su kadrovski menadžment i održavanje evidencija i registara kompanije, do dužnosti toliko različitih, kao što su osiguravanje da kompanija postupi u skladu s regulativama ili pružanje savjeta za pitanja iz problematike korporativnog upravljanja. Uobičajeno, smatra se da taj položaj podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom.
- 291.135 Ako partner ili zaposlenik revizorskog društva radi kao tajnik za nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastaju prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem propagiranja koje bi uglavnom bile toliko značajne da nema zaštite koja bi smanjila prijetnje na prihvatljivu razinu. Unatoč točki 291.133, kada je takva praksa izričito dopuštena lokalnim zakonom, profesionalnim pravilima ili je naprosto takva praksa te pod uvjetom da menadžment donosi sve relevantne odluke, dužnosti i aktivnosti bit će ograničene na one rutinske i administrativne prirode, kao što su pripremanje zapisnika i održavanje dokumentacije u vezi s poreznim prijavama i objavljivanjem financijskih izvještaja. U takvim okolnostima, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.
- 291.136 Obavljanje rutinskih administrativnih usluga kako bi se poduprle tajničke funkcije kompanije ili pružanje savjeta u vezi s tajničkim administrativnim pitanjima uglavnom ne stvaraju prijetnju neovisnosti, sve dok menadžment klijenta donosi relevantne odluke.

Duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje

- 291.137 Prijetnje temeljem zbliženosti i prijetnje temeljem osobnog interesa nastaju korištenjem istog iskusnog osoblja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja tijekom dugog razdoblja. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:
- koliko dugo je osoba bila član tima s izražavanjem uvjerenja;

- uloga osobe u timu s izražavanjem uvjerenja;
- struktura revizorskog društva;
- vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- je li se mijenjao klijentov tim menadžera; i
- jesu li se mijenjale vrste ili složenost informacija iz predmeta ispitivanja.

Ocijenit će se važnost prijetnji i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- rotiranje iskusnijeg osoblja tima za izražavanje uvjerenja;
- postojanje profesionalnog računovođe koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja radi pregleda posla iskusnijeg osoblja; ili
- redovito neovisno interno ili eksterno pregledavanje kontrole kvalitete angažmana.

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje

- 291.138 Revizorska društva uobičajeno pružaju svojim klijentima za koje se izražavaju uvjerenja raznovrsne usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja, koje su u skladu s njihovim vještinama i stručnošću. Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja može, međutim, stvoriti prijetnje neovisnosti revizorskom društvu ili članovima tima za izražavanje uvjerenja. Nastale prijetnje su najčešće prijetnje temeljem samoprovjere, prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem propagiranja.
- 291.139 Kada posebna uputa za određenu uslugu bez izražavanja uvjerenja nije uključena u ovom odjeljku, kod ocjenjivanja konkretnih okolnosti primijenit će se konceptualni okvir.
- 291.140 Prije nego što revizorsko društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, utvrdit će se bi li pružanje takve usluge stvorilo prijetnju neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti svake prijetnje nastale uslijed određene usluge bez izražavanja uvjerenja, pozornost će se usmjeriti na svaku prijetnju za koju tim za izražavanje uvjerenja ima razloga vjerovati da je nastala pružanjem drugih povezanih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ako je nastala prijetnja koja se primjenom zaštita ne može umanjiti na prihvatljivu razinu, neće se pružiti usluga bez izražavanja uvjerenja.

Odgovornosti menadžmenta

- 291.141 Menadžment subjekta obavlja mnoge aktivnosti pri rukovođenju subjektom u najboljem interesu dionika subjekta. Nije moguće specificirati svaku

aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta uključuju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, napuštanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.

- 291.142 Je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatrale da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:
- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
 - usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje subjektivih zaposlenika;
 - autorizaciju transakcija;
 - određivanje koje preporuke revizorskog društva ili neke treće stranke treba provesti; i
 - preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, uvođenje i održavanje unutarnjih kontrola.
- 291.143 Za aktivnosti koje su rutinske i administrativne ili koje uključuju nevažna pitanja uobičajeno se ne smatra da su u domeni odgovornosti menadžmenta. Na primjer, izvođenje nevažne transakcije koju je bio odobrio menadžment ili praćenje datuma u vezi sa zakonom propisanom obvezom podnošenja obračuna ili savjetovanje klijenta za kojeg se izražava uvjerenje o tim datumima ne smatraju se odgovornošću menadžmenta. Nadalje, pružanje savjeta i preporuka kako bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.
- 291.144 Preuzimanje odgovornosti menadžmenta kod nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje neovisnosti. Ako bi revizorsko društvo preuzelo odgovornost menadžmenta kao dio usluge s izražavanjem uvjerenja, nastale prijetnje bile bi toliko značajne da nema zaštita koje bi smanjile prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, u pružanju usluga s izražavanjem uvjerenja nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, revizorsko društvo neće preuzeti odgovornosti menadžmenta kao dio usluge za izražavanje uvjerenja. Ako revizorsko društvo preuzme odgovornost menadžmenta kao dio neke druge usluge pružene klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ono treba osigurati da odgovornost nije u vezi s predmetom ispitivanja i s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji obavlja revizorsko društvo.
- 291.145 Kako bi se izbjegao rizik prihvaćanja odgovornosti menadžmenta u vezi s predmetom ispitivanja ili s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, revizorsko društvo će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za stvaranje značajnih prosudbi i donošenje odluka koje su stvarna odgovornost menadžmenta, za ocjenjivanje rezultata usluge i za prihvaćanje odgovornosti za aktivnosti koje treba poduzeti

temeljem rezultata usluge. To smanjuje rizik da revizorsko društvo nesvjesno stvori neku značajnu prosudbu ili odluku u ime menadžmenta. Taj se rizik dodatno smanjuje kada revizorsko društvo pruža klijentu mogućnost stvaranja prosudbi i odluka temeljenih na objektivnim i transparentnim analizama i prezentacijama problema.

Ostala razmatranja

- 291.146 Prijetnje neovisnosti mogle bi nastati kada revizorsko društvo pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja u vezi s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. U takvim slučajevima, obaviti će se ocjenjivanje važnosti povezanosti revizorskog društva s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja i utvrditi će se može li se primjenom zaštite smanjiti na prihvatljivu razinu bilo koja prijetnja temeljem samoprovjere.
- 291.147 Prijetnja temeljem samoprovjere mogla bi nastati ako je revizorsko društvo uključeno u pripremanje informacija iz predmeta ispitivanja koje su kasnije informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, prijetnja temeljem samoprovjere nastala bi ako revizorsko društvo razvija i priprema prospektivne financijske informacije i kasnije izražava uvjerenje o tim informacijama. Prema tome, revizorsko društvo će ocijeniti važnost svake prijetnje temeljem samoprovjere nastale pružanjem takvih usluga i primijeniti zaštitu kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.
- 291.148 Kada revizorsko društvo obavlja vrednovanje koje čini dio informacija iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, revizorsko društvo će ocijeniti važnost svake prijetnje temeljem samoprovjere i primijeniti zaštitu kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

Naknade

Naknade – relativna veličina

- 291.149 Kada ukupne naknade od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje predstavljaju veliki dio ukupnih naknada revizorskog društva koja izražava zaključak, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost da bi ga se moglo izgubiti stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa ili prijetnju uslijed zastrašenosti. Važnost prijetnje ovisiti će o čimbenicima kao što su:

- struktura poslovanja revizorskog društva;
- je li revizorsko društvo već dobro etablirano ili novo; i
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za revizorsko društvo.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takve zaštite uključuju:

- smanjivanje ovisnosti o klijentu;
- vanjske preglede kontrole kvalitete; ili
- savjetovanje s trećom strankom, kao što je profesionalno regulatorno tijelo ili profesionalni računovođa, o ključnim prosudbama za izražavanje uvjerenja.

291.150 Prijetnja temeljem osobnog interesa ili prijetnja uslijed zastrašenosti također nastaje kada naknade ostvarene kod nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje predstavljaju veliki dio prihoda od klijenata pojedinog partnera. Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je postojanje dodatnog profesionalnog računovođe radi pregleda posla ili drugih savjeta kada su nužni.

Naknade – dospjele a nenaplaćene

291.151 Prijetnja temeljem osobnog interesa može nastati ako dospjele naknade od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ostanu nenaplaćene duže razdoblje, naročito ako značajan dio nije naplaćen prije izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja, ako ga ima, za naredno razdoblje. Od revizorskog društva uglavnom se očekuje da zahtijeva naplatu takve naknade prije nego što je izdano takvo izvješće. Ako naknade ostanu nenaplaćene nakon što je izvješće bilo izdano, ocijenit će se postojanje i važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve zaštite je postojanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije sudjelovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja kako bi pružio savjet ili pregledao obavljeni posao. Revizorsko društvo će utvrditi mogu li se dospjele a nenaplaćene naknade smatrati kao ekvivalent danom zajmu klijentu te je li, zbog važnosti dospjele a nenaplaćene naknade, primjereno da revizorsko društvo bude ponovno imenovano ili da nastavi angažman s izražavanjem uvjerenja.

Uvjetovane naknade

291.152 Uvjetovane naknade su naknade izračunate prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatom usluge koju je obavilo revizorsko društvo. Za svrhe ovog odjeljka, za naknadu se ne smatra da je uvjetovana ako ju je ustanovio sud ili drugo javno tijelo.

291.153 Uvjetovana naknada koju revizorsko društvo zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s nekim angažmanom s izražavanjem uvjerenja stvara prijetnju temeljem osobnog interesa koja je toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu

razinu. U skladu s tim, revizorsko društvo neće ulaziti u takve aranžmane za određivanje naknade.

291.154 Uvjetovana naknada koju revizorsko društvo zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s uslugom bez izražavanja uvjerenja pruženom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje također može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Ako je ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, te stoga i iznos naknade, ovisan o budućoj ili sadašnjoj prosudbi povezanom s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem, nema zaštita koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, takvi aranžmani neće se prihvatiti.

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

- raspon mogućih iznosa naknade;
- određuje li odgovarajuće ovlašteno tijelo ishod pitanja na kojem će se zasnivati određivanje uvjetovane naknade;
- vrsta usluge; i
- učinak događaja ili transakcije na informacije iz predmeta ispitivanja.

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštite uključuju:

- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda relevantnog posla u vezi s izražavanjem uvjerenja ili drugih savjeta ako su nužni; ili
- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja kako bi obavile uslugu bez izražavanja uvjerenja.

Darovi i ugošćivanje

291.156 Prihvatanje darova ili ugošćivanje od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zbliženosti. Ako bi revizorsko društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja prihvatili darove ili ugošćivanje, osim ako je vrijednost beznačajna i nevažna, prijetnja bi bila toliko značajna da nema zaštite koja bi smanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, revizorsko društvo ili član revizijskog tima neće prihvatiti takve darove ili ugošćivanje.

Stvarni ili izgledni sudski spor

291.157 Kada se između revizorskog društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje vodi sudski spor, ili se on čini vjerojatnim, nastaju prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem

zastrašenosti. Odnos između menadžmenta klijenta i članova tima za izražavanje uvjerenja mora biti okarakteriziran potpunom iskrenošću i potpunim razotkrivanjem svih aspekata poslovnog djelovanja klijenta. Kada su revizorsko društvo i menadžment klijenta u suprotstavljenom položaju zbog stvarnog ili izglednog sudskog spora, koji utječe na spremnost menadžmenta na davanje cjelovitih objava, nastaju prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zastrašenosti. Važnost nastalih prijetnji ovisit će o čimbenicima kao što su:

- značajnost sudskog spora; i
- odnosi li se sudski spor na raniji angažman s izražavanjem uvjerenja.

Ocijenit će se važnost prijetnji i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- ako sudski spor uključuje člana tima za izražavanje uvjerenja, isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili
- postojanje profesionalne osobe radi pregleda obavljenog posla.

Ako takve zaštite ne ublaže prijetnje na prihvatljivu razinu, jedina primjerena radnja jest povlačenje iz, ili odbijanje, angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Tumačenje 2005-01 (izmijenjeno u srpnju 2009. kako bi se uskladilo s promjenama nastalim uslijed projekta IESBA-a za poboljšavanje jasnoće Kodeksa)

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

Ovo tumačenje pruža upute za primjenu zahtjeva neovisnosti, sadržane u Odjeljku 291, na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizija financijskih izvještaja.

Ovo tumačenje je fokusirano na pitanja primjene koja su posebna za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizija financijskih izvještaja. Postoje druga pitanja navedena u Odjeljku 291 koja su relevantna za razmatranje zahtjeva neovisnosti u svim angažmanima s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, točka 291.3 navodi da će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da je nastala zbog interesa ili odnosa umreženog revizorskog društva. Ona također navodi da, kada tim za izražavanje uvjerenja ima razloga vjerovati da je povezan subjekt nekog takvog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje relevantan za ocjenjivanje neovisnosti revizorskog društva spram klijenta, tim za izražavanje uvjerenja uključit će povezanog subjekta kada ocjenjuje prijetnje neovisnosti i kada primjenjuje potrebne zaštite. Ta pitanja nisu posebno obrađena u ovom tumačenju.

Kako je objašnjeno u Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB), u nekom angažmanu s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnji

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji, ocjenjivanje ili mjerenje predmeta ispitivanja obavlja odgovorna stranka i informacije o predmetu ispitivanja su u obliku tvrdnje odgovorne stranke koja je dostupna namjeravanim korisnicima.

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji zahtijeva se neovisnost spram odgovorne stranke, koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja i može biti odgovorna za predmet ispitivanja.

U onim angažmanima s izražavanjem uvjerenja temeljenim na tvrdnji gdje je odgovorna stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja, ali ne i za predmet ispitivanja, zahtijeva se neovisnost spram odgovorne stranke. Osim toga, obavit će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da je nastala uslijed interesa i odnosa između član tima za izražavanje uvjerenja, revizorskog društva, umreženog revizorskog društva i stranke odgovorne za predmet ispitivanja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem, profesionalni računovođa u javnoj praksi ili obavlja izravno ocjenjivanje, odnosno mjerenje predmeta ispitivanja ili pribavlja izjavu od odgovorne stranke koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje, a koje nije dostupno namjeravanim korisnicima. Informacije o predmetu ispitivanja pružaju se namjeravanim korisnicima u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem zahtijeva se neovisnost spram odgovorne stranke, koja je odgovorna za predmet ispitivanja.

Brojne odgovorne stranke

U angažmanima s izražavanjem uvjerenja temeljenim na tvrdnji, kao i u angažmanima s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem, može biti više odgovornih stranaka. Na primjer, od javnog računovođe u javnoj praksi može se tražiti pružanje uvjerenja o statističkom broju naklade neovisnih izdavača novina. Angažman može biti u obliku usluge s izražavanjem uvjerenja temeljen na tvrdnji gdje svaki nakladnik mjeri svoju nakladu i statističke podatke prezentira u obliku tvrdnje koja je dostupna namjeravanim korisnicima. Alternativno, angažman može biti angažman s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem, gdje nema tvrdnje i može, ali i ne mora, postojati pisana izjava nakladnika.

U takvim angažmanima, kada se utvrđuje je li nužno primijeniti odredbe iz Odjeljka 291 na svaku odgovornu stranku, revizorsko društvo može uzeti u obzir bi li interes ili odnos između revizorskog društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja i određene odgovorne stranke stvarao prijetnju neovisnosti koja nije nevažna i beznačajna u kontekstu informacija o predmetu ispitivanja. Uzet će se u obzir sljedeće:

- (a) značajnost informacije o predmetu ispitivanja (ili predmeta ispitivanja) za koje je odgovorna određena odgovorna stranka; i
- (b) razmjor javnog interesa koji je povezan s angažmanom.

Ako revizorsko društvo utvrdi da bi nastala prijetnja neovisnosti iz nekog takvog odnosa s određenom odgovornom strankom bila beznačajna ili nevažna, ne mora biti nužno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu odgovornu stranku.

Primjer

Sljedeći primjer napravljen je kako bi se prikazala primjena Odjeljka 291. Pretpostavljeno je da klijent nije u odnosu na revizorsko društvo ili umreženo revizorsko društvo također i klijent revizije financijskih izvještaja.

Revizorsko društvo je angažirano izraziti uvjerenje o ukupnim rezervama nafte koje imaju 10 neovisnih kompanija. Svaka je kompanija provela zemljopisno i inženjersko istraživanje kako bi utvrdila svoje rezerve (predmet ispitivanja). Postoje ustanovljeni kriteriji za određivanje kada se rezerve mogu smatrati dokazanim i za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi utvrdio da su prikladni kriteriji za angažman.

Dokazane rezerve za svaku kompaniju sa stanjem na 31. prosinca 20X0. godine su kako slijedi:

	Dokazane rezerve nafte u tisućama barela
Kompanija 1	5.200
Kompanija 2	725
Kompanija 3	3.260
Kompanija 4	15.000
Kompanija 5	6.700
Kompanija 6	39.126
Kompanija 7	345
Kompanija 8	175
Kompanija 9	24.135
Kompanija 10	9,635
Ukupno	104.301

Angažman može biti strukturiran na različite načine:

Angažmani temeljeni na tvrdnji

- A1 Svaka kompanija mjeri svoje rezerve i daje tvrdnju revizorskom društvu i namjeravanim korisnicima.
- A2 Subjekt različit od kompanija mjeri rezerve i daje tvrdnju revizorskom društvu i namjeravanim korisnicima.

Angažmani s izravnim izvješćivanjem

- D1 Svaka kompanija mjeri rezerve i daje revizorskom društvu pisanu izjavu da je mjerila svoje rezerve prema ustanovljenim kriterijima za mjerenje dokazanih rezervi. Izjava nije dostupna namjeravanim korisnicima.
- D2 Revizorsko društvo izravno mjeri rezerve nekih kompanija.

Primjena pristupa

- A1 Svaka kompanija mjeri svoje rezerve i daje tvrdnju revizorskom društvu i namjeravanim korisnicima.

Postoji nekoliko odgovornih stranaka u ovom angažmanu (kompanije 1-10). Kada se utvrđuje je li potrebno primijeniti odredbe o neovisnosti na sve kompanije, revizorsko društvo može uzeti u obzir bi li neki interes ili odnos s određenom kompanijom stvorio prijetnju neovisnosti koja nije na prihvatljivoj razini. Pritom će uzeti u obzir čimbenike kao što su:

- značajnost dokazanih rezervi kompanije u odnosu na ukupne rezerve o kojima treba izvješćivati; i
- razmjer javnog interesa povezanog s angažmanom (točka 291.28).

Na primjer, kompanija 8 raspolaže s 0.17 % od ukupnih rezervi te bi stoga odnos ili interes s kompanijom 8 stvarao manje prijetnje od sličnog odnosa s kompanijom 6, koja raspolaže s približno 37.5 % od ukupnih rezervi.

Nakon što se odredilo za koje će se kompanije primijeniti zahtjevi neovisnosti, od tima za izražavanje uvjerenja i revizorskog društva zahtijeva se da budu neovisni spram onih odgovornih stranaka za koje bi se smatralo da će biti klijent za kojeg se izražava uvjerenje (točka 291.28).

A2 Subjekt različit od kompanija mjeri rezerve i daje tvrdnju revizorskom društvu i namjeravanim korisnicima.

Revizorsko društvo će biti neovisno spram subjekta koji mjeri rezerve i pruža tvrdnju revizorskom društvu i namjeravanim korisnicima (točka 291.19). Taj subjekt nije odgovoran za predmet ispitivanja i stoga će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju revizorsko društvo ima razloga vjerovati da je nastala zbog interesa, odnosno odnosa sa strankom odgovornom za predmet ispitivanja (točka 291.19). Postoji nekoliko stranaka odgovornih za predmet ispitivanja u ovom angažmanu (kompanije 1-10). Kako je prethodno razmotreno u primjeru A1, revizorsko društvo može uzeti u obzir bi li interes ili odnos s određenom kompanijom stvorio prijetnju neovisnost koja nije na prihvatljivoj razini.

D1 Svaka kompanija mjeri rezerve i daje revizorskom društvu pisanu izjavu da je mjerila svoje rezerve prema ustanovljenim kriterijima za mjerenje dokazanih rezervi. Izjava nije dostupna namjeravanim korisnicima.

Postoji nekoliko odgovornih stranaka u ovom angažmanu (kompanije 1-10). Kada se utvrđuje je li nužno primijeniti odredbe o neovisnosti na sve kompanije, revizorsko društvo može uzeti u obzir bi li neki interes ili odnos s određenom kompanijom stvorio prijetnju neovisnosti koja nije na prihvatljivoj razini. Pri tom će uzeti u obzir čimbenike kao što su:

- značajnost dokazanih rezervi kompanije u odnosu na ukupne rezerve o kojima treba izvješćivati; i
- razmjer javnog interesa povezanog s angažmanom (točka 291.28).

Na primjer, kompanija 8 raspolaže s 0.17 % od ukupnih rezervi te bi stoga odnos ili interes s kompanijom 8 stvarao manje prijetnje od sličnog odnosa s kompanijom 6, koja raspolaže s približno 37.5 % od ukupnih rezervi.

Nakon što se odredilo za koje će se kompanije primijeniti zahtjevi neovisnosti, od tima za izražavanje uvjerenja i revizorskog društva zahtijeva se da budu neovisni spram onih odgovornih stranaka za koje bi se smatralo da će biti klijent za kojeg se izražava uvjerenje (točka 291.28).

D2 Revizorsko društvo izravno mjeri rezerve nekih kompanija.

Primjena je ista kao i u primjeru D1.

DIO C – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU

	Stranica
Odjeljak 300 Uvod	141
Odjeljak 310 Sukobi interesa	144
Odjeljak 320 Pripremanje i izvješćivanje informacija	147
Odjeljak 330 Djelovanje s dovoljnom stručnošću	149
Odjeljak 340 Financijski interesi, nagrade i poticaji za financijsko izvještavanje i donošenje odluka	150
Odjeljak 350 Poticaji	152

ODJELJAK 300

Uvod

- 300.1 Ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama kod profesionalnih računovođa u gospodarstvu. Ovaj dio ne opisuje sve okolnosti i odnose na koje mogu naići profesionalni računovođe u gospodarstvu koji stvaraju, ili mogu stvoriti, prijetnje poštivanja temeljnih načela. Zbog toga se profesionalne računovođe u gospodarstvu potiče da budu na oprezu spram takvih okolnosti i odnosa.
- 300.2 Investitori, vjerovnici, poslodavci i drugi sektori poslovne zajednice, kao i vlade te javnost u cjelini mogu se oslanjati na rad profesionalnih računovođa u gospodarstvu. Profesionalni računovođe u gospodarstvu mogu biti samostalno ili solidarno odgovorni za pripremanje i izvještavanje financijskih i drugih informacija, na koje se mogu oslanjati njihove poslodavne organizacije, kao i treće stranke. Oni također mogu biti odgovorni za osiguravanje djelotvornog financijskog menadžmenta i kompetentno savjetovanje o različitim pitanjima povezanim s poslovanjem.
- 300.3 Profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti zaposlenik u stalnom radnom odnosu, partner, direktor (neovisno o tome je li izvršni ili neizvršni), vlasnik-menadžer, volonter ili u nekom drugom statusu radeći za jednu ili više poslodavnih organizacija. Pravni oblik odnosa s poslodavnom organizacijom, ako uopće i postoji, nema utjecaja na etičke odgovornosti koje snosi profesionalni računovođa u gospodarstvu.
- 300.4 Profesionalni računovođa u gospodarstvu ima odgovornost da potpomaže ostvarivanje legitimnih ciljeva svoje poslodavne organizacije. Cilj ovog Kodeksa nije ometati profesionalnog računovođu u gospodarstvu u ispravnom izvršavanju te dužnosti, nego se bavi okolnostima u kojima se može kompromitirati poštivanje temeljnih načela profesionalne etike.
- 300.5 Profesionalni računovođa u gospodarstvu može imati viši položaj unutar neke organizacije. Što je položaj viši, to će biti veća mogućnost i prilika utjecati na događaje, postupanja i stavove. Od profesionalnog računovođe u gospodarstvu se stoga očekuje da potiče kulturu temeljenu na etici u poslodavnoj organizaciji koja ističe važnost koju viši menadžment pridaje etičkom ponašanju.
- 300.6 Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće se svjesno angažirati u bilo kojem poslovanju, položaju ili aktivnosti koji narušavaju, ili mogu narušiti, poštenje, objektivnost ili dobru reputaciju profesije i koji bi posljedično tome bili nespojivi s temeljnim načelima profesionalne etike.
- 300.7 Postupanje u skladu s temeljnim načelima potencijalno može biti ugroženo širokim rasponom okolnosti i odnosa. Prijetnje se ubrajaju u jednu ili više od sljedećih kategorija:
- (a) osobni interes;

- (b) samoprovjera;
- (c) propagiranje;
- (d) zbliženost; i
- (e) zastrašenost.

Te prijetnje detaljnije su razmatrane u Dijelu A ovog Kodeksa.

300.8 Primjeri okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:

- imanje financijskog interesa u poslodavnoj organizaciji ili dobivanje zajma ili garancije od poslodavne organizacije;
- sudjelovanje u aranžmanima poticajnog nagrađivanja koje nudi poslodavna organizacija;
- neprimjerenu osobnu uporabu korporativne imovine;
- zabrinutost u vezi sa sigurnošću radnog odnosa; i
- vanjski komercijalni pritisak na poslodavnu organizaciju.

300.9 Primjer okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu mogu stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere je određivanje primjerenog računovodstvenog tretmana za poslovno spajanje nakon što je obavljena studija izvedivosti koja podržava odluku o stjecanju.

300.10 Kada promiču legitimne uže i šire ciljeve svojih poslodavnih organizacija, profesionalni računovođe u gospodarstvu mogu poboljšati položaj organizacije, pod uvjetom da ni jedna dana izjava nije lažna ili ne dovodi u zabludu. Takve radnje uglavnom ne bi stvarale prijetnje temeljem propagiranja.

300.11 Primjeri okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu mogu stvoriti prijetnje temeljem zbliženosti uključuju:

- snošenje odgovornosti za financijsko izvještavanje poslodavne organizacije kada je u subjektu zaposlen neki član uže ili najuže obitelji i donosi odluke koje utječu na financijsko izvještavanje subjekta;
- dugu povezanost s poslovnim kontaktima koji utječu na poslovne odluke; i
- prihvatanje dara ili povlaštenog tretmana, osim ako je vrijednost nevažna i neznčajna.

300.12 Primjeri okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu mogu stvoriti prijetnje temeljem zastrašenosti uključuju:

- prijetnju otkazom ili premještanjem profesionalnom računovođi u gospodarstvu ili članu njegove uže ili najuže obitelji zbog neslaganja o

primjeni nekog računovodstvenog načela ili načina na koji trebaju biti izvještavane financijske informacije; i

- dominantnu osobu koja pokušava utjecati na postupak donošenja odluka, na primjer, u vezi s određivanjem nagrade za ugovore ili s primjenom nekog računovodstvenog načela.

300.13 Zaštite koje mogu ukloniti ili smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu pripadaju dvjema širim kategorijama:

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

Primjeri zaštite ustanovljene profesijom, zakonodavstvom ili regulativom prikazani su u točki 100.14 Dijela A ovoga Kodeksa.

300.14 Zaštite u radnom okruženju uključuju:

- sustave korporativnog nadzora poslodavne organizacije ili druge strukture nadzora;
- programe etike i vođenja poslovanja poslodavne organizacije;
- postupke zapošljavanja u poslodavnoj organizaciji koji ističu važnost zapošljavanja jako kompetentnog osoblja;
- jake interne kontrole;
- primjerene disciplinske postupke;
- vodstvo koje naglašava važnost etičkog ponašanja i očekivanja da će zaposlenici djelovati na etički način;
- politike i postupke za uvođenje i praćenje kvalitete rada zaposlenika;
- pravodobno priopćavanje svim zaposlenicima politika i postupaka poslodavne organizacije, kao i svaku njihovu promjene te odgovarajuću edukaciju i uvježbavanje u vezi s tim politikama i postupcima;
- politike i postupke za ovlašćivanje i ohrabrivanje zaposlenika da komuniciraju s višim razinama unutar poslodavne organizacije o svakom etičkom problemu koji ih brine bez straha od osvete; i
- konzultiranje s drugim odgovarajućim profesionalnim računovođom.

300.15 U okolnostima gdje profesionalni računovođa u gospodarstvu vjeruje da će se nastaviti neetičko ponašanje ili djelovanje drugih unutar poslodavne organizacije, profesionalni računovođa u gospodarstvu može razmotriti dobivanje pravnog savjeta. U onim krajnjim situacijama gdje su iscrpljene sve raspoložive zaštite i nije moguće smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu može zaključiti da je primjereno dati ostavku poslodavnoj organizaciji.

ODJELJAK 310

Sukobi interesa

310.1 Profesionalni računovođa u gospodarstvu može se suočiti sa sukobom interesa kada poduzima profesionalne aktivnosti. Sukob interesa stvara prijetnju objektivnosti i može stvarati prijetnje drugim temeljnim načelima. Takve prijetnje mogu nastati kada:

- profesionalni računovođa poduzima profesionalne aktivnosti u vezi s određenim pitanjem dvama ili više stranke kojima su sukobljeni interesi u vezi s tim pitanjem; ili
- su sukobljeni interesi profesionalnog računovođe u vezi s određenim pitanjem i interesi stranke za koju profesionalni računovođa poduzima profesionalne aktivnosti u vezi s tim pitanjem.

Stranka može uključivati poslodavnu organizaciju, dobavljača, kupca, zajmodavca, dioničara ili drugu stranku.

Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće dopustiti da sukob interesa kompromitira profesionalne ili poslovne prosudbe.

310.2 Primjeri situacija u kojima mogu nastati sukobi interesa uključuju:

- rad na rukovodećem ili upravljačkom položaju za dvije poslodavne organizacije i pribavljanje povjerljivih informacija od jedne poslodavne organizacije koje može koristiti profesionalni računovođa u korist ili na štetu druge poslodavne organizacije;
- poduzimanje profesionalne aktivnosti za svaku od dvije stranaka u ortačkoj organizaciji koja zapošljava profesionalnog računovođu kako bi im pomogao u razvrgnuću ortačkog odnosa;
- pripremanje financijskih informacija za određene članove menadžmenta subjekta koji zapošljava profesionalnog računovođu koji nastoje preuzeti poslovanje kojim rukovode;
- preuzimanje odgovornosti za izbor dobavljača poslodavne organizacije profesionalnog računovođe kada član najuže obitelji profesionalnog računovođe može imati financijske koristi od transakcije;
- djelovanje na položaju koji omogućava upravljanje u poslodavnoj organizaciji profesionalnog računovođe koja odobrava određena ulaganja u kompaniju gdje će jedno od tih posebnih ulaganja povećati ulagateljski portfelj profesionalnog računovođe ili člana njegove najuže obitelji.

310.3 Kada prepoznaje i ocjenjuje interese i odnose koji mogu stvarati sukob interesa i primjenjuje zaštite, kada je to nužno, da se ukloni ili smanji svaka prijetnja poštivanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu koristit će profesionalnu prosudbu i biti na oprezu spram svih

interesa i odnosa za koje bi razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to doba, vjerojatno zaključila da mogu kompromitirati poštivanje temeljnih načela.

310.4 Kada se bavi sa sukobom interesa, profesionalnog računovođu u gospodarstvu potiče se da traži upute u poslodavnoj organizaciji ili od drugih, kao što su profesionalno tijelo, pravni savjetnik ili drugi profesionalni računovođa. Kada obznanjuje ili razmjenjuje informacije unutar poslodavne organizacije ili traži upute od trećih stranaka, profesionalni računovođa u gospodarstvu će zadržati opreznost spram temeljnog načela povjerljivosti.

310.5 Ako prijetnja nastala uslijed sukoba interesa nije na prihvatljivoj razini, profesionalni računovođa u gospodarstvu primijenit će zaštite kako bi uklonio ili smanjio prijetnju na prihvatljivu razinu. Ako zaštite ne mogu smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu će odbiti ili će prestati pružati profesionalnu aktivnost koja bi imala za posljedicu sukob interesa; ili će raskinuti relevantni odnos ili prodati relevantne interese kako bi uklonio prijetnju ili ju umanjio na prihvatljivu razinu.

310.6 U prepoznavanju postoji li sukob interesa ili bi on mogao nastati, profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzet će razumne mjere kako bi utvrdio:

- sadržaj relevantnih interesa i odnosa između uključenih stranaka; i
- sadržaj aktivnosti i njezinih posljedica za relevantne stranke.

Sadržaj aktivnosti i relevantnih interesa i odnosa mogu se mijenjati tijekom vremena. Profesionalni računovođa će ostati na oprezu spram takvih promjena sa ciljem prepoznavanja okolnosti koje mogu stvoriti sukob interesa.

310.7 Ako je prepoznat sukob interesa, profesionalni računovođa u gospodarstvu ocijenit će:

- važnost relevantnih interesa ili odnosa; i
- značajnost prijetnji koje su nastale obavljanjem profesionalne aktivnosti ili profesionalnih aktivnosti. Općenito, što je izravnija veza između profesionalne aktivnosti i pitanja oko kojeg su sukobljeni interesi stranaka, to će biti značajnija prijetnja objektivnosti i poštivanju drugih temeljnih načela.

310.8 Profesionalni računovođa u gospodarstvu primijenit će zaštite, kada je nužno, kako bi uklonio prijetnje poštivanju temeljnih načela nastale uslijed sukoba interesa ili ih smanjio na prihvatljivu razinu. Ovisno o okolnostima koje stvaraju sukob interesa, primjerena može biti primjena jedne ili više od sljedećih zaštita:

- restrukturiranje ili razdvajanje određenih odgovornosti i dužnosti;
- dobivanje odgovarajućeg nadzora, na primjer djelovanje pod nadzorom izvršnog ili neizvršnog direktora;

- povlačenje iz postupka donošenja odluka povezanih s pitanjem koje stvara sukob interesa; i
- savjetovanje s trećim strankama, kao što su profesionalno tijelo, pravni savjetnik ili drugi profesionalni računovođa.

- 310.9 Osim toga, uobičajeno je nužno objaviti sadržaj sukoba interesa relevantnim strankama, uključujući primjerenim razinama u poslodavnoj organizaciji i, kada su zaštite potrebne da smanje prijetnju na prihvatljivu razinu, pribaviti njihov pristanak za poduzimanje profesionalne aktivnosti profesionalnog računovođe u gospodarstvu. U određenim okolnostima, može se pretpostaviti da je stranka dala pristanak gdje profesionalni računovođa ima dostatne dokaze da zaključi kako stranke poznaju okolnosti od samog početka i da su prihvatili sukob interesa ako nisu dale prigovor na njegovo postojanje.
- 310.10 Kada su objave usmene ili je pristanak usmen ili se podrazumijeva, profesionalnog računovođu u gospodarstvu potiče se da dokumentira sadržaj okolnosti koje stvaraju sukob interesa, zaštite primijenjene za smanjivanje prijetnji na prihvatljivu razinu i dobiveni pristanak.
- 310.11 Profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti izložen drugim prijetnjama poštivanju temeljnih načela. To može nastati, na primjer, kada priprema financijske informacije ili izvješćuje o njima, kao posljedica neprimjerenog pritiska od drugih osoba unutar poslodavne organizacije ili od financijskog, poslovnog ili osobnog odnosa koji članovi uže ili najuže obitelji profesionalnog računovođe imaju s poslovodnom organizacijom. Upute za upravljanje s takvim prijetnjama obuhvaćene su u Odjeljku 320 i 340 ovog Kodeksa.

ODJELJAK 320

Pripremanje i izvješćivanje informacija

- 320.1 Profesionalni računovođe u gospodarstvu često su uključeni u pripremanje i izvješćivanje informacija koje mogu biti dane na uvid javnosti ili ih mogu koristiti drugi unutar ili izvan poslodavne organizacije. Takve informacije mogu uključivati financijske ili menadžerske informacije, na primjer, prognoze i budžete, financijske izvještaje, menadžmentova razmatranja i analize te izjave menadžmenta dane revizorima tijekom revizije subjektovih financijskih izvještaja. Profesionalni računovođa u gospodarstvu će pripremiti ili prezentirati takve informacije na fer način, pošteno i u skladu s relevantnim profesionalnim standardima kako bi one bile razumljive u svom kontekstu.
- 320.2 Profesionalni računovođa u gospodarstvu, koji ima odgovornost za sastavljanje ili odobravanje financijskih izvještaja opće namjene poslodavne organizacije, uvjerit će se da su ti financijski izvještaji prezentirani u skladu s primjenjivim standardima financijskog izvještavanja.
- 320.3 Profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzet će razumne postupke kako bi se očuvale informacije za koje je on odgovoran na način da:
- (a) jasno opisuju stvarni sadržaj poslovne transakcije, imovine ili obveza;
 - (b) klasificiraju i pravodobno i na ispravan način evidentiraju informacije; i
 - (c) točno i potpuno u svim značajnim aspektima reprezentiraju činjenice.
- 320.4 Prijetnje poštivanja temeljnih načela, na primjer, prijetnje objektivnosti ili profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti, nastale su gdje je profesionalni računovođa u gospodarstvu izložen pritisku (ili vanjskom ili mogućnošću osobnog dobitka) da pripremi ili izvijesti informacije koje dovode u zabludu ili da s takvim informacijama postane povezan kroz aktivnosti drugih.
- 320.5 Važnost takvih prijetnji ovisit će o čimbenicima kao što su izvor pritiska i korporativna kultura unutar poslodavne organizacije. Profesionalni računovođa u gospodarstvu bit će na oprezu spram načela objektivnosti, koje nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu iskreni i poštenu u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Gdje prijetnje nastaju iz aranžmana o nagrađivanju i poticajima, relevantne su upute iz odjeljka 340.
- 320.6 Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za njihovo uklanjanje ili smanjivanje na prihvatljivu razinu. Takve zaštite uključuju konzultacije s nadređenima unutar poslodavne organizacije, s revizijskim odborom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje organizacijom ili s relevantnim profesionalnim tijelom.
- 320.7 Gdje nije moguće smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu će odbiti da je, ili ostaje, povezan s informacijama za koje je profesionalni računovođa u gospodarstvu utvrdio da dovode u

zabludu. Profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti nesvjesno povezan s informacijama koje dovode u zabludu. Nakon što postane svjestan toga, profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzet će mjere za svoje razdvajanje od takvih informacija. Pri utvrđivanju postoji li zahtjev da se izvan organizacije izvijesti o okolnostima, profesionalni računovođa u gospodarstvu može razmotriti dobivanje pravnog savjeta. Osim toga, profesionalni računovođa može razmotriti hoće li dati otkaz.

ODJELJAK 330

Djelovanje s dovoljnom stručnošću

- 330.1 Temeljno načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje zahtijeva da profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzima samo značajne zadatke za koje profesionalni računovođa u gospodarstvu ima, ili može steći, dostatnu specifičnu uvježbanost ili iskustvo. Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće namjerno dovesti u zabludu nekog poslodavca u vezi s razinom stručnosti ili iskustva koje posjeduje niti će propustiti tražiti primjereni stručni savjet i pomoć kada je to potrebno.
- 330.2 Okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu stvaraju prijetnju za obavljanje dužnosti s primjerenim stupnjem profesionalne kompetentnosti i dužnom pažnjom uključuju stanje s:
- nedostatnim vremenom za ispravno obavljanje ili dovršavanje relevantnih dužnosti;
 - nepotpunim, ograničenim ili na drugi način neodgovarajućim informacijama za ispravno obavljanje dužnosti;
 - nedostatnim iskustvom, nedostatnom uvježbanošću i/ili nedostatnom edukacijom; i
 - neodgovarajućim resursima za ispravno obavljanje dužnosti.
- 330.3 Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su razmjer u kojem profesionalni računovođa u gospodarstvu radi s drugima, relativni hijerarhijski položaj u poslovanju i razina nadzora i pregleda koji se provode u vezi s radom. Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takve zaštite uključuju:
- pribavljanje dodatnih savjeta ili dodatnog uvježbavanja;
 - osiguranje da se raspolaže odgovarajućim vremenom za obavljanje relevantnih dužnosti;
 - dobivanje pomoći od koga s potrebnom stručnošću;
 - konzultiranje, gdje je odgovarajuće, s:
 - nadređenima unutar poslodavne organizacije;
 - neovisnim stručnjacima; ili
 - relevantnim profesionalnim tijelom.
- 330.4 Kada se prijetnje ne mogu ukloniti ili smanjiti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođe u gospodarstvu će utvrditi hoće li odbiti obaviti dužnosti o kojima se radi. Ako profesionalni računovođa u gospodarstvu utvrdi da je odbijanje primjereno, razlozi za takvu odluku jasno će se priopćiti.

ODJELJAK 340

Financijski interesi, nagrade i poticaji za financijsko izvještavanje i donošenje odluka

- 340.1 Profesionalni računovođe u gospodarstvu mogu imati financijske interese, uključujući one nastale iz aranžmana o nagrađivanju i poticajima, ili mogu imati saznanja o financijskim interesima članova najuže ili uže obitelji koji, u određenim okolnostima, mogu stvoriti prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelima. Na primjer, prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti temeljem osobnog interesa mogu nastati uslijed postojanja motiva i mogućnosti manipuliranja informacijama u vezi s osjetljivošću na promjene cijena kako bi se stekla financijska korist. Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju situacije gdje profesionalni računovođa u gospodarstvu ili član njegove najuže ili uže obitelji:
- ima izravan ili neizravan financijski interes u poslodavnoj organizaciji te na vrijednost tog financijskog interesa mogu izravno utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
 - podoban je za bonus povezan s profitom te na vrijednost tog bonusa mogu izravno utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
 - posjeduje, izravno ili neizravno, odgođena prava na dionice ili opcije na dionice u poslodavnoj organizaciji, na čiju vrijednost izravno mogu utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
 - na drugi način sudjeluje u aranžmanu o nagrađivanju koji stvara poticaj za postizanje postavljenih ciljeva uspješnosti ili za podupiranje nastojanja da se maksimizira vrijednost dionica poslodavne organizacije, na primjer kroz sudjelovanje u dugoročnim planovima poticaja koji su povezani s postizanjem određenih poslovnih performansa.
- 340.2 Prijetnje temeljem osobnog interesa nastale iz aranžmana o nagrađivanju ili aranžmana o poticanju mogu se dodatno proširiti pritiskom nadređenih ili osoba na istom položaju u poslodavnoj organizaciji koji sudjeluju u navedenim aranžmanima. Na primjer, takvim aranžmanima često se daje pravo sudionicima da budu nagrađeni dionicama poslodavne organizacije uz malu naknadu za zaposlenika, ili bez nje, pod uvjetom da su ispunjeni određeni kriteriji uspješnosti. U nekim slučajevima, vrijednost dionica koje se daju kao nagrada može biti značajno veća od osnovne plaće profesionalnog računovođe u gospodarstvu.
- 340.3 Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće manipulirati informacijama ili koristiti povjerljive informacije za osobnu korist ili za financijski dobitak drugih. Što je profesionalni računovođa u gospodarstvu na višem položaju, veća je mogućnost i prilika da utječe na financijsko izvještavanje i donošenje

odluka i može biti veći pritisak nadređenih ili osoba na istom položaju u poslodavnoj organizaciji da manipulira informacijama. U takvim situacijama, profesionalni računovođa u gospodarstvu bit će naročito na oprezu spram načela objektivnosti, koje nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu iskreni i poštteni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

340.4 Ocijenit će se važnost svake prijetnje nastale uslijed osobnog interesa i primijenit će se zaštite, kada je to nužno, za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Pri ocjenjivanju važnosti svake prijetnje i, kada je nužno, pri određivanju primjerenih zaštita koje treba primijeniti, profesionalni računovođa u gospodarstvu ocijenit će vrstu financijskog interesa. To uključuje ocjenjivanje važnosti financijskog interesa. Što tvori značajan interes ovisit će o okolnostima povezanim s osobom. Primjeri takve zaštite uključuju:

- politike i postupke za odbor neovisan o menadžmentu po kojima će se određivati razine ili oblik nagrađivanja višeg menadžmenta;
- objavljivanje svih relevantnih interesa onih koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom, i bilo kakvih planova da se za relevantne dionice realiziraju njihova prava ili da se s njima trguje, u skladu sa svim internim politikama;
- konzultiranje, gdje je to primjereno, s nadređenima unutar poslodavne organizacije;
- konzultiranje, gdje je to primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom ili relevantnim profesionalnim tijelima;
- postupke interne ili eksterne revizije; i
- ažurnu edukaciju o etičkim pitanjima i o pravnim ograničenjima i drugom regulativom u vezi s potencijalnom zloupotrebom povlaštenih informacija pri trgovanju.

ODJELJAK 350

Poticaji

Primanje ponuda

- 350.1 Profesionalnom računovođi u gospodarstvu ili nekom članu njegove najuže ili uže obitelji može biti ponuđen kakav poticaj. Poticaji mogu imati različite oblike, uključujući poklone, ugošćivanje, povlaštene tretmane ili neprimjereno pozivanje na prijateljstvo ili lojalnost.
- 350.2 Dobivanje ponuda poticaja može stvoriti prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelima. Kada je profesionalnom računovođi u gospodarstvu ili nekom članu njegove najuže ili uže obitelji ponuđen poticaj, ocijenit će se nastala situacija. Prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti temeljem osobnog interesa su nastale kada je poticaj napravljen u nastojanju da se nerazumno utječe na radnje ili aktivnosti, ohrabri nezakonito ili nepošteno ponašanje ili da se ishode povjerljive informacije. Prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti temeljem zastrašenosti su nastale ako je prihvaćen takav poticaj te potom uslijedi prijetnja da će se to objelodaniti i naštetiti reputaciji ili profesionalnog računovođe u gospodarstvu ili člana njegove najuže ili uže obitelji.
- 350.3 Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o sadržaju, vrijednosti i namjeri koja je u pozadini ponude. Ako bi razborita i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti, zaključila da je poticaj nevažan i nije mu namjera potaknuti neetičko ponašanje, tada profesionalni računovođa u gospodarstvu može zaključiti da je ponuda dana u normalnom tijeku poslovanja i najčešće može zaključiti da nema značajne prijetnje za postupanje u skladu s temeljnim načelima.
- 350.4 Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za njihovo uklanjanje ili smanjivanje na prihvatljivu razinu. Kada se prijetnje ne mogu ukloniti ili smanjiti na prihvatljivu razinu primjenom zaštita, profesionalni računovođa u gospodarstvu neće prihvatiti poticaj. Budući da stvarne ili očigledne prijetnje poštivanju temeljnih načela ne nastaju jedino iz samog prihvatanja poticaja nego, ponekad, iz same činjenice da je to bilo ponuđeno, usvojiti će se i dodatne zaštite. Profesionalni računovođa u gospodarstvu ocijenit će svaku prijetnju nastalu takvim ponudama i utvrditi hoće li poduzeti jednu ili više od sljedećih radnji:
- (a) obavijestiti više razine menadžmenta ili one koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom čim se prime takve ponude;
 - (b) obavijestiti treću stranku o ponudi – na primjer, profesionalno tijelo ili poslodavca osobe koja je dala ponudu; profesionalni računovođa u gospodarstvu može, međutim, razmotriti traženje pravnog savjeta prije poduzimanja takvog koraka;
 - (c) savjetovati članove uže ili najuže obitelji o relevantnim prijetnjama i zaštitama gdje su one prisutne potencijalno u situacijama koje mogu

imati za posljedicu primanje ponuda poticaja, na primjer, temeljem njihovog stanja zaposlenosti; i

- (d) obavijestiti više razine menadžmenta ili one koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom ukoliko su njegovi članovi najuže i uže obitelji zaposleni kod konkurencije ili potencijalnih dobavljača te organizacije.

Davanje ponuda

- 350.5 Profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti u situaciji gdje se od njega očekuje, ili je pod drugim pritiskom, da ponudi poticaje kako bi utjecao na prosudbu ili proces donošenja odluke neke osobe ili organizacije ili kako bi pribavio povjerljive informacije.
- 350.6 Takav pritisak može dolaziti iz poslodavne organizacije, na primjer, od kolega ili nadređenog. On također može doći od vanjske osobe ili organizacije koji sugeriraju aktivnosti ili poslovne odluke koje bi davale prednost poslodavnoj organizaciji, uz moguće nepravilno utjecanje na profesionalnog računovođu u gospodarstvu.
- 350.7 Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće ponuditi poticaj kako bi nepravilno utjecao na profesionalnu prosudbu treće stranke.
- 350.8 Kada pritisak da se ponudi neetički poticaj dolazi unutar poslodavne organizacije, profesionalni računovođa će slijediti načela i upute u vezi s rješavanjem etičkih sukoba navedenih u Dijelu A ovog Kodeksa.

DEFINICIJE

U ovom *Kodeksu etike za profesionalne računovođe*, sljedeći nazivi imaju sljedeća značenja koja su im dodijeljena:

Angažirani partner	Partner ili druga osoba u revizorskom društvu koji su odgovorni za angažman i njegovo obavljanje te za izvješće koje se izdaje u ime revizorskog društva i koji, gdje se zahtijeva, imaju odgovarajuće ovlasti od profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela.
Angažirani tim	Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i sve osobe koje je angažiralo revizorsko društvo ili umreženo revizorsko društvo koje u angažmanu obavljaju postupke s izražavanjem uvjerenja. On isključuje vanjske stručnjake koje je angažiralo revizorsko društvo ili umreženo revizorsko društvo. Pojam „angažirani tim“ također isključuje osobe unutar klijentove službe interne revizije koje pružaju izravnu pomoć u revizijskom angažmanu kada revizor ispunjava zahtjeve MRevS-a 610 (izmijenjenog 2013.), <i>Korištenje radom internog revizora*</i>
Angažman s izražavanjem uvjerenja	Angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema nekom kriteriju. (Za upute o angažmanima s izražavanjem uvjerenja vidjeti Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board) koji opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja te navodi angažmane u kojima se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing (ISAs), Međunarodni standardi za angažmane uvida (International Standards on Review Engagements (ISREs) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)).
Angažman uvida	Angažman s izražavanjem uvjerenja, obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane uvida (International

* MRevS 610 (izmijenjen 2013.) ustanovljuje ograničenja korištenja izravne pomoći. U njemu se također navodi da zakon ili regulativa može zabranjivati vanjskom revizoru dobivanje izravne pomoći od unutarnjih revizora. Stoga, korištenje izravne pomoći ograničeno je na one situacije gdje je ono dopušteno.

	Standards on Review Engagements (ISRE)) ili ekvivalentnim, u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome je li uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, postojanje nečega zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
Direktor ili službena osoba	Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom ili koji djeluju u jednakovrijednom svojstvu, neovisno o nazivu koji imaju, a koji se mogu razlikovati od zakonodavstva do zakonodavstva.
Financijski interes	Interes u dionicama ili drugim vrijednosnim papirima, zadužnicama, zajmovima i drugim dužničkim instrumentima subjekta, uključujući i prava i obveze stjecanja takvog interesa i derivative izravno povezane s takvim interesom.
Financijski izvještaji	Strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući i povezanih bilješki, namijenjen za priopćavanje o subjektovim ekonomskim resursima ili obvezama u vremenskoj točki ili o njihovim promjenama tijekom razdoblja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Taj naziv se može odnositi na cjeloviti skup financijskih izvještaja, ali se također može odnositi na pojedinačni financijskih izvještaj, na primjer, na bilancu ili račun prihoda i rashoda i povezane objašnjavajuće bilješke.
Financijski izvještaji o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje	U slučaju pojedinačnog subjekta, financijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, također poznatih kao financijski izvještaji grupe, konsolidirani financijski izvještaji.
Financijski izvještaji posebne namjene	Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim kako bi određenim korisnicima ispunio potrebe za financijskim informacijama.
Izravni financijski interes	Financijski interes: (a) u izravnom posjedu i pod kontrolom pojedinca ili subjekta (uključujući one kojima na diskrecijskoj osnovi rukovode drugi); ili (b) posjedovan posredno preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklada ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt imaju kontrolu ili mogućnost utjecati na ulagateljske odluke.
Klijent revizije	Subjekt u vezi s kojim se obavlja revizijski angažman. Kada je klijent listani subjekt, klijent revizije će uvijek uključivati i

	njegove povezane subjekte. Kada klijent revizije nije listani subjekt, klijent revizije uključuje one povezane subjekte nad kojima klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu.
Klijent uvida	Subjekt u vezi s kojim revizorsko društvo obavlja angažman uvida.
Klijent za kojeg se izražava uvjerenje	Odgovorna stranka je osoba, ili više osoba, koje su: (a) u angažmanu s izravnim izvješćivanjem odgovorne za predmet ispitivanja; ili (b) u angažmanu temeljenom na tvrdnji odgovorne za informacije o predmetu ispitivanja i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja.
Ključni revizijski partner	Angažirani partner, osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana i drugi revizijski partneri, ako ih ima, u angažiranom timu koji donose ključne odluke ili prosudbe o značajnim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje. Ovisno o okolnostima i ulogama osoba u reviziji, „drugi revizijski partneri“ mogu uključiti, na primjer, revizijske partnere odgovorne za značajna ovisna društva ili ogranke.
Listani subjekt	Subjekt čije su dionice ili dug u kotaciji ili listane u priznatoj burzi ili kojima se trguje prema regulativi priznate burze ili drugog ekvivalentnog tijela.
Mreža	Veća struktura: (a) koja je usmjerena na kooperaciju; i (b) koja je jasno usmjerena na diobu profita ili troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, koja koristi zajedničko ime kao brend ili značajan dio profesionalnih resursa.
Najuža obitelj	Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član obitelji.
Neizravni financijski interes	Financijski interes posjedovan posredno preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nema kontrolu ili mogućnost utjecati na ulagateljske odluke.
Neovisnost	Neovisnost obuhvaća: (a) Neovisnost mišljenja – stanje svjesnosti koje dopušta izražavanje zaključka bez da na njega djeluju učinci koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu te tako omogućavajući osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom. (b) Neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti

	koje su toliko važne da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, uzimajući u obzir sve određene činjenice i okolnosti, da su kompromitirani poštenje, objektivnost ili profesionalni skepticizam člana revizijskog tima ili člana tima za izražavanje uvjerenja.
Oglašavanje	Priopćavanje javnosti informacija o uslugama ili vještinama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja profesionalnog posla.
Oni koji su zaduženi za upravljanje	Osoba odnosno osobe ili organizacija odnosno organizacije (na primjer, korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadziranje strateškog usmjeravanja subjekta i obveza povezanih s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja. U nekim zakonodavstvima, oni koji su zaduženi za upravljanje u nekim subjektima mogu uključiti menadžersko osoblje, na primjer izvršne članove upravnog odbora subjekta iz privatnog ili javnog sektora, ili vlasnika-menadžera.
Postojeći računovođa	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je trenutno imenovan za obavljanje revizije ili pružanje računovodstvenih, poreznih, konzultantskih ili sličnih usluga klijentu.
Povezani subjekt	Subjekt koji ima jedan od sljedećih odnosa s klijentom: (a) subjekt koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom, ako je klijent značajan za takav subjekt; (b) subjekt s izravnim financijskim interesom u klijentu, ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt; (c) subjekt nad kojim klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu; (d) subjekt u kojem klijent, ili subjekt povezan s klijentom prema navedenom pod (c), ima izravan financijski interes koji omogućava značajni utjecaj nad takvim subjektom i interes je značajan za klijenta i njegov povezano subjekt iz (c); i (e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom („sestrinsko društvo”) ako su sestrinsko društvo i klijent oboje značajni subjektu koji kontrolira i klijenta i sestrinsko društvo.
Povijesne financijske informacije	Informacije izražene u financijskim terminima u vezi s nekim određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz njegovog računovodstvenog sustava, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u određenoj točki vremena u prošlosti.

Pregled kontrole kvalitete angažmana	Postupak oblikovan radi osiguranja objektivnog ocjenjivanja, u vrijeme ili prije izdavanja izvješća, značajnih prosudbi koje je stvorio angažirani tim te zaključaka do kojih je došao tim pri formuliranju izvješća.
Prihvatljiva razina	Razina na kojoj bi razborita i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerojatno zaključila da nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.
Profesionalna aktivnost	Aktivnost koja zahtijeva računovodstvene ili s njim povezane vještine, koju obavlja profesionalni računovođa, uključujući i računovodstvo, reviziju, oporezivanje, menadžmentski konzalting i financijski menadžment.
Profesionalne usluge	Profesionalne aktivnosti koje se obavljaju za klijenta.
Profesionalni računovođa	Osoba koja je član IFAC-ove članice.
Profesionalni računovođa u gospodarstvu	Profesionalni računovođa zaposlen ili angažiran u izvršnom ili neizvršnom svojstvu u takvim područjima kao što su trgovina, industrija, usluge, javni sektor, obrazovanje, neprofitni sektor, regulativna tijela ili profesionalna tijela ili je profesionalni računovođa pod ugovorom takvih tijela.
Profesionalni računovođa u javnoj praksi	Profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, porez ili konzalting) u revizorskom društvu koje pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za revizorsko društvo profesionalnih računovođa u javnoj praksi.
Revizijski angažman	Angažman s razumnim uvjerenjem u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama (ili pružaju 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 Međunarodnim revizijskim standardima. To uključuje zakonsku reviziju koja je revizija zahtijevana legislativom ili drugom regulativom.
Revizijski tim	(a) svi članovi angažiranog tima u revizijskom angažmanu; (b) svi ostali unutar revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana, uključujući: (i) one koji preporučuju nagradu za angažiranog partnera ili koji omogućavaju izravni nadzor, rukovođenje ili obavljanje drugih provjera

- angažiranog partnera u vezi s obavljanjem revizijskog angažmana, uključujući sve hijerarhijski više razine u odnosu na njega sve do osobe koja je glavni ili rukovodeći partner revizorskog društva (izvršni direktor ili njegov ekvivalent);
- (ii) one koji za revizijski angažman pružaju konzultacije o određenim stručnim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i
 - (iii) one koji osiguravaju kontrolu kvalitete za angažman, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) svi oni unutar umreženog revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana.
- Revizorsko društvo
- (a) samostalni profesionalni računovođa, ortakluk ili korporacija profesionalnih računovođa;
 - (b) subjekt koji kontrolira takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način; i
 - (c) subjekt kojeg kontroliraju takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način.
- Subjekt od javnog interesa
- (a) listani subjekt; i
 - (b) subjekt:
 - (i) definiran regulativom ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili
 - (ii) za kojeg se regulativom ili zakonodavstvom zahtijeva da se revizija obavlja u skladu s istim zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na revizije listanih subjekata. Takvu regulativu može donijeti bilo koji relevantni regulator, uključujući i neki regulator revizije.
- Tim za izražavanje uvjerenja
- (a) svi članovi angažiranog tima u angažmanu s izražavanjem uvjerenja;
 - (b) svi ostali unutar revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući:
 - (i) one koji preporučuju nagradu za angažiranog partnera ili koji omogućavaju izravni nadzor, rukovođenje ili obavljanje drugih provjera angažiranog partnera u vezi s obavljanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja;
 - (ii) one koji za angažman s izražavanjem uvjerenja pružaju konzultacije o određenim stručnim pitanjima i

	specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i
	(iii) one koji omogućavaju kontrolu kvalitete za angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja.
Tim za obavljanje uvida	(a) svi članovi angažiranog tima za angažman uvida; i (b) svi ostali unutar revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida, uključujući: (i) one koji preporučuju nagradu za angažiranog partnera ili koji omogućavaju izravni nadzor, rukovođenje ili obavljanje drugih provjera angažiranog partnera u vezi s obavljanjem uvida, uključujući sve hijerarhijski više razine u odnosu na njega sve do osobe koja je glavni ili rukovodeći partner revizorskog društva (izvršni direktor ili njegov ekvivalent); (ii) one koji pružaju konzultacije o određenim stručnim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i (iii) one koji osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrola kvalitete za angažman; i (c) svi oni unutar umreženog revizorskog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida.
Umreženo revizorsko društvo	Revizorsko društvo ili subjekt koji pripada mreži.
Ured	Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana po zemljopisnim ili poslovnim linijama.
Uža obitelj	Roditelj, dijete ili polubrat ili polusestra koji nisu članovi najuže obitelji.
Uvjetovana naknada	Naknada izračunata prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatom usluge koju obavi revizorsko društvo. Naknada koju ustanovi sud ili drugo javno tijelo nije uvjetovana naknada.
Vanjski stručnjak	Osoba (koja nije partner ili član profesionalnog osoblja, uključujući i privremenog osoblja, revizorskog društva ili umreženog revizorskog društva) ili organizacija koje raspolaže vještinama, znanjem i iskustvom u područjima koja nisu računovodstvo ili revidiranje, i čiji se rad na tom području koristi da pomogne profesionalnom računovođi u pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza.

Datum stupanja na snagu

Ovaj Kodeks je na snazi.

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

SADRŽAJ

	Stranica
Odjeljak 290	163
Odjeljak 291	168
Datum stupanja na snagu	169

ODJELJAK 290

Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije

Odgovornosti menadžmenta

[Točke 290.159–290.163 bit će brisane i zamijenjene sljedećim točkama 290.159–290.162.]

- 290.159 Odgovornosti menadžment obuhvaćaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, s razvijanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 290.160 Određivanje je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatralo da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:
- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
 - zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
 - usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika u vezi s njihovim radom za tvrtku;
 - autorizaciju transakcija;
 - kontroliranje ili rukovođenje računima otvorenim u banci ili ulaganjima;
 - određivanje koje preporuke revizorskog društva ili neke treće stranke treba provesti;
 - izvještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje u ime menadžmenta;
 - preuzimanje odgovornosti za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
 - preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola.
- 290.161 Revizorsko društvo neće prihvatiti odgovornost menadžmenta kod nekog klijenta revizije. Nastale prijetnje bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi ih smanjila na prihvatljivu razinu. Na primjer, odlučivanje o tome koju preporuku revizorskog društva primijeniti stvorit će prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa. Nadalje, prihvaćanje odgovornosti menadžmenta stvara prijetnju uslijed zbliženosti jer revizorsko društvo postaje previše blisko stavovima i interesima menadžmenta. Pod uvjetom da se postupa u skladu s točkom 290.162, pružanje savjeta i preporuka radi pomaganja menadžmentu u ispunjavanju njihovih obveza ne smatra se prihvaćanjem odgovornosti menadžmenta.

290.162 Kako bi se izbjegao rizik prihvatanja odgovornosti menadžmenta kada se pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja nekom klijentu revizije, revizorsko društvo će se uvjeriti da menadžment klijenta stvara sve prosudbe i donosi odluke koje su u nadležnosti menadžmenta. To uključuje stjecanje uvjerenja da menadžment klijenta:

- odabire osobu koja ima prikladne vještine, znanja i iskustvo da bi cijelo vrijeme bila odgovorna za klijentove odluke i nadziranje usluga. Takva osoba, poželjno iz višeg menadžmenta, shvaćala bi ciljeve, sadržaj i rezultate usluga i odgovarajuće odgovornosti klijenta i revizorskog društva. Međutim, takva osoba ne mora posjedovati stručnost za obavljanje usluga ili njihovo ponovno izvođenje;
- provodi nadzor nad uslugama i ocjenjuje primjerenost usluga obavljenih za potrebe klijenta; i
- prihvaća odgovornost za radnje, ako uopće budu predložene, koje treba poduzeti temeljem rezultata usluga.

[Točka 290.163 i njezin naslov bit će dodani nakon točke 290.162.]

Administrativne usluge

290.163 Administrativne usluge obuhvaćaju pomaganje klijentima u njihovim rutinskim ili tehničkim zadaćama unutar uobičajenog tijeka poslovanja. Takve usluge zahtijevaju malo ili nimalo profesionalnog prosuđivanja i tehničke su prirode. Primjeri administrativnih usluga uključuju obradu teksta, pripremanje administrativnih ili propisanih formulara za klijentovo odobravanje, podnošenje takvih formulara po nalogu klijenta, praćenje zakonskih rokova za njihovo podnošenje i savjetovanje klijenta u vezi s tim rokovima. Pružanje takvih usluga uglavnom ne stvara prijetnju neovisnosti. Ipak, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu.

Pripremanje financijskih izvještaja i računovodstvenih evidencija

Opće odredbe

[Točke 290.164–290.170 bit će brisane i zamijenjene sljedećim točkama 290.164–290.170.]

290.164 Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Te odgovornosti uključuju:

- određivanje računovodstvenih politika i računovodstvenog tretmana unutar tih politika;
- pripremanje ili mijenjanje izvornih dokumenata ili kreiranje podataka, u elektroničkom ili drugom obliku, koji dokazuju nastanak transakcije

(na primjer, izlazne narudžbenice, dokumenti o satima rada za obračun plaće i ulazne narudžbenice); i

- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku ili određivanje ili odobravanje konta za klasifikaciju transakcija.

290.165 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga nekom klijentu revizije, kao što su pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja, stvara prijetnju temeljem samoprovjere kada revizorsko društvo naknadno revidira financijske izvještaje.

290.166 Proces revizije, međutim, zahtijeva raspravu između revizorskog društva i menadžmenta klijenta revizije, koja može uključiti raspravu o:

- primjeni računovodstvenih standarda ili politika i zahtjevima objavljivanja u financijskim izvještajima;
- primjerenosti financijskih i računovodstvenih kontrola i o metodama primijenjenim pri određivanju prikazanih iznosa imovine i obveza; ili
- predloženim ispravcima knjiženja u dnevniku.

Te aktivnosti smatraju se uobičajenim dijelom procesa revizije i, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti sve dok je klijent odgovoran za donošenje odluka u pripremanju računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja.

290.167 Slično tome, klijent može tražiti stručnu pomoć od revizorskog društva o problematici kao što je rješavanje problema usklađivanja konta ili analiziranja i prikupljanja informacija za potrebe izvješćivanja regulatora. Nadalje, klijent može tražiti stručnu pomoć o računovodstvenoj problematici, kao što je konverzija postojećih financijskih izvještaja s jednog okvira financijskog izvještavanja u drugi (na primjer, da bi bili sukladni računovodstvenim politikama grupe ili kako bi se prešlo na različit okvir financijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja). Takve usluge, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti pod uvjetom da revizorsko društvo ne prihvaća odgovornosti menadžmenta klijenta.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

290.168 Revizorsko društvo može pružati usluge u vezi s pripremanjem računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja nekom klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa gdje su usluge rutinske ili tehničke prirode, sve dok je bilo koja prijetnja temeljem samoprovjere umanjena na prihvatljivu razinu. Usluge koje su rutinske ili mehaničke prirode zahtijevaju od profesionalnog računovođe malo ili nimalo profesionalnog prosuđivanja. Neki primjeri takvih usluga su:

- pripremanje obračuna plaća ili izvješća temeljeno na klijentovim podacima za klijentovo odobrenje i isplatu;

- evidentiranje učestalih transakcija za koje su iznosi lako odredljivi iz izvornih dokumenata ili kreiranih dokumenata, na primjer račun za komunalne usluge gdje je klijent odredio ili odobrio konto;
- evidentiranje transakcija za koje je klijent već utvrdio iznos koji treba evidentirati, čak i ako transakcija uključuje značajan stupanj subjektivnosti;
- izračunavanje amortizacije osnovnih sredstava kada klijent određuje računovodstvenu politiku i procjenjuje vijek uporabe i rezidualnu vrijednost;
- knjiženje stavki u probnu bilancu koje je odobrio klijent; i
- sastavljanje financijskih izvještaja temeljeno na informacijama iz probne bilance koju je odobrio klijent i sastavljanje odgovarajućih bilješki temeljeno na evidencijama koje je odobrio klijent.

U svim slučajevima, ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino smanjivanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih zaštita uključuju:

- organiziranje da takve usluge obavlja osoba koja nije član revizijskog tima; ili
- ako je takve usluge obavio član revizijskog tima, korištenje partnera ili iskusnijeg člana osoblja s odgovarajućom stručnošću koji nije član revizijskog tima kako bi pregledao obavljani posao.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.169 Revizorsko društvo neće pružati klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća, ili pripremati financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje ili financijske informacije koje tvore osnovicu za financijske izvještaje.

290.170 Unatoč točki 290.169, revizorsko društvo može pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća i pripremanja financijskih izvještaja ili drugih financijskih informacija, koje su rutinske ili tehničke prirode, sektorima ili povezanim subjektima klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osoblje koje pruža usluge nisu članovi revizijskog tima i:

- sektori ili povezani subjekti kojima se pružaju usluge u ukupnosti neznčajni su za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje; ili
- usluge se odnose na problematiku koja je u ukupnosti neznčajna za financijske izvještaje sektora ili povezanog subjekta.

[Točka 290.171 i njezin naslov „Izvanredne situacije“ bit će brisani.]

Usluge poreznog savjetovanja

Pripremanje poreznih prijava za svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

[Točka 290.182 bit će brisana i zamijenjena sljedećom točkom 290.181.]

290.181 U slučaju klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, revizorsko društvo neće pripremati izračune tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja koji su značajni za financijske izvještaje o kojima će revizorsko društvo izraziti mišljenje.

[Točka 290.183 bit će brisana.]

ODJELJAK 291**Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje***Odgovornosti menadžmenta*

[Točke 291.141–291.145 bit će brisane i zamijenjene sljedećim točkama 291.141–291.144.]

291.141 Odgovornosti menadžment obuhvaćaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, razvijanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.

291.142 Određivanje je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatralo da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:

- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
- usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika u vezi s njihovim radom za subjekta;
- autorizaciju transakcija;
- kontroliranje ili rukovođenje računima otvorenim u banci ili ulaganjima;
- određivanje koje preporuke revizorskog društva ili neke treće stranke treba provesti;
- izvještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje u ime menadžmenta;
- preuzimanje odgovornosti za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola.

291.143 U pružanju usluga s izražavanjem uvjerenja nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, revizorsko društvo neće prihvatiti odgovornost menadžmenta kao dio svog angažmana s izražavanjem uvjerenja. Ako bi revizorsko društvo prihvatilo odgovornost menadžmenta kao dio svog angažmana s izražavanjem uvjerenja, nastale prijetnje bile bi toliko značajne da nema zaštite koja bi ih umanjila na prihvatljivu razinu. Ako bi revizorsko društvo prihvatilo odgovornost menadžmenta kao dio neke druge usluge koja

se pruža klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, revizorsko društvo će se uvjeriti da odgovornost nije povezana s predmetom ispitivanja ili informacijama iz predmeta ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji obavlja revizorsko društvo.

291.144 Kada se pružaju usluge koje su povezane s predmetom ispitivanja ili informacijama iz predmeta ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji obavlja revizorsko društvo, revizorsko društvo će se uvjeriti da menadžment klijenta stvara sve prosudbe i donosi odluke u vezi s predmetom ispitivanja i informacijama o predmetu ispitivanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koje su u nadležnosti menadžmenta. To uključuje stjecanje uvjerenja da menadžment klijenta:

- odabire osobu koja ima prikladne vještine, znanja i iskustvo da bi cijelo vrijeme bila odgovorna za klijentove odluke i nadziranje usluga. Takva bi osoba, poželjno iz višeg menadžmenta, shvaćala ciljeve, sadržaj i rezultate usluga i odgovarajuće odgovornosti klijenta i revizorskog društva. Međutim, takva osoba ne mora posjedovati stručnost za obavljanje usluga ili njihovo ponovno izvođenje;
- provodi nadzor nad uslugama i ocjenjuje primjerenost usluga obavljenih za potrebe klijenta; i
- prihvaća odgovornost za radnje, ako uopće budu predložene, koje treba poduzeti temeljem rezultata usluge.

Datum stupanja na snagu

Izmjene će biti na snazi na 15. travnja 2016. godine, osim izmjena u Odjeljku 290, koje će biti na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. travnja 2016. godine ili nakon tog datuma. Ranija primjena je dopuštena.



International
Federation
of Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T+1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286- 9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-235-3