

**Priručnik s Međunarodnim  
kodeksom etike za  
profesionalne računovođe**

---

**(s Međunarodnim standardima neovisnosti)**

***Izdanje 2018.***

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

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

*International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)*, Exposure Drafts, Consultation Papers i ostale publikacije IESBA objavljuje a autorska prava na njih ima IFAC.

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

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

Copyright© srpanj, 2018. ima International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana. Za svako umnažanje, pohranjivanje, prosljeđivanje ili za slične uporabe ovog dokumenta, osim u slučaju uporabe ovog dokumenta isključivo za osobne potrebe nekomercijalne prirode, potrebno je tražiti pisano dopuštenje IFAC-a. Kontaktirati: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-369-5

Ovaj Priručnik s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe s Međunarodnim standardima neovisnosti, izdanje 2018. International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), koje je u srpnju 2018. na engleskom jeziku objavio International Federation of Accountants, na hrvatski jezik prevela je Hrvatska revizorska komora u ožujku 2020. godine i objavljuje se uz dopuštenje IFAC. Postupak prevođenja Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe s Međunarodnim standardima neovisnosti, izdanje 2018. razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s dokumentom „Izjava o politici – politika prevođenja publikacija International Federation of Accountants (hrv. Međunarodne federacije računovođa)“. Odobreni tekst Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe s Međunarodnim standardima neovisnosti, izdanje 2018. je verzija koju je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe s Međunarodnim standardima neovisnosti, izdanje 2018. © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Priručnika s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe s Međunarodnim standardima neovisnosti, izdanje 2018. © 2020. International Federation of Accountants (IFAC). Sva prava pridržana.

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

Objavio:



Nakladnik  
HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA  
Zagreb, Radnička cesta 52/V  
Web: [www.revizorska-komora.hr](http://www.revizorska-komora.hr)  
E-mail: [hrk@revizorska-komora.hr](mailto:hrk@revizorska-komora.hr)  
Tel. +385 1 4649 618

Za nakladnika  
Zdenko Balen, dipl.oec.

Odbor za praćenje prevođenja:  
Zdenko Balen, dipl.oec., mr.sc.Ivan Bašić  
Zlatko Benčić, dipl.oec., Joško Džida, dipl.oec.  
Branislav Vrtačnik, dipl.oec.

Prijevod  
Hrvatska revizorska komora  
Zagreb, Radnička cesta 52/V

ISBN:  
978-953-8153-13-6

Zagreb, ožujak 2020.

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

**IZDANJE 2018.**

**Kako je ureden ovaj Priručnik**

Sadržaj Priručnika je podijeljen na sljedeće dijelove:

Uvodno o Odboru za međunarodne standarde etike za računovođe .....	1
Uloga Međunarodne federacije računovođa .....	2
Djelokrug ovog Priručnika.....	3
Značajne izmjene u odnosu na izdanje iz 2016.....	4
Vodič kroz Kodeks .....	6
<b>Sadržaj.....</b>	<b>11</b>
Predgovor .....	14
Dio 1. – Pridržavanje Kodeksa, temeljnih načela i konceptualnog okvira .....	15
Dio 2. – Profesionalni računovođe u gospodarstvu .....	32
Dio 3. – Profesionalni računovođe u javnoj praksi.....	70
Međunarodni standardi neovisnosti (dijelovi 4A. i 4B.)	
Dio 4A. – Neovisnost kod angažmana revizije i uvida .....	119
Dio 4B. – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida .....	200
Pojmovnik s popisom kratica.....	238
Datum stupanja na snagu .....	250

---

## **Autorska prava i prevođenje**

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

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

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

## UVODNO O ODBORU ZA MEĐUNARODNE STANDARDE ETIKE ZA RAČUNOVOĐE®

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (engl. *International Ethics Standards Board for Accountants*® - *IESBA*®) je neovisno tijelo za donošenje standarda koje razvija međunarodno primjeren *International Code of Ethics for Professional Accountants*<sup>TM</sup> (including *International Independence Standards*<sup>TM</sup>) (hrv. *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)* (Kodeks).

Kao što to navodi njegov opis djelatnosti, cilj *IESBA* je služenje javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih standarda etike za profesionalne računovođe. Njegov dugoročni cilj je usklađivanje standarda etike za profesionalne računovođe uređenih Kodeksom, uključujući standarde neovisnosti revizora sa standardima etike koje donose regulatori i tijela za propisivanje standarda pojedinačnih država. Konvergencija u jedan skup standarda može unaprijediti kvalitetu i dosljednost usluga koje pružaju profesionalni računovođe u cijelom svijetu, te povećati učinkovitost globalnih tržišta kapitala.

*IESBA* čini 18 članova iz cijelog svijeta od kojih su najviše devet iz prakse a najmanje troje predstavnici javnosti (osobe od kojih se očekuje i koje djeluju na način da odražavaju širi javni interes). Članove *IESBA* imenuje Odbor *IFAC*-a na temelju preporuka Komisije za imenovanja *IFAC*-a i uz odobrenje Odbora za nadzor javnog interesa (engl. skr. *PIOB*) koji nadzire aktivnosti *IESBA*.

U postupak donošenja standarda *IESBA* uključeni su i *PIOB* i Konzultativna savjetodavna grupa (engl. skr. *CAG*) koja u razvoju standarda i smjernica daje ulazne komentare iz pozicije javnog interesa.

U razvijanju vlastitih standarda *IESBA* mora biti transparentan u svojim aktivnostima i pridržavati se postupka koji je odobrio *PIOB*. Sastanci Odbora, uključujući sastanke koji se realiziraju posredstvom suvremenih komunikacijskih tehnologija, tzv telekonferencije, otvoreni su za javnost a dnevni red i prateća dokumentacija dostupni su na njegovoj internet stranici.

Za više informacija posjetite: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## ULOGA MEĐUNARODNE FEDERACIJE RAČUNOVOĐA

Međunarodna federacija računovođa (engl. skr. *IFAC*) služi javnom interesu doprinošenjem razvoju snažnih i održivih organizacija, tržišta i ekonomija. Zalaže se za transparentnost, odgovornost i usporedivost financijskog izvještavanja, pomaže razvoju računovodstvene profesije i komunicira važnost i vrijednost računovođa za globalnu financijsku infrastrukturu. Osnovana 1977. godine, *IFAC* trenutno obuhvaća više od 175 članica i pridruženih članica u preko 130 država i jurisdikcija, te predstavlja gotovo tri milijuna računovođa u javnoj praksi, sektoru obrazovanja, državnim službama, gospodarskim granama i trgovini.

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

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

Nezavisnost *IESBA* je zaštićena na više načina:

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

Za daljnje informacije posjetite internet stranicu *IFAC*-a [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## **DJELOKRUG KODEKSA**

### **IZDANJE 2018.**

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



## ZNAČAJNE PROMJENE U ODNOSU NA IZDANJE IZ 2016.

Ovaj Priručnik zamjenjuje izdanje *Priručnika s kodeksom etike za profesionalne računovođe* iz 2016. godine s izmjenama i dopunama koje su proizašle iz donošenja:

- NOCLAR Objava – Reagirane na nepridržavanje zakona i regulative;
- konačnog dokumenta – *Izmjene Kodeksa vezano za dugu povezanost osoblja s klijentom revizije ili s klijentom za kojega se izražava uvjerenje*; i
- konačnog dokumenta – *Izmjene dijela C. Kodeksa u vezi s pripremanjem i prikazivanjem informacija i pritiskom radi povrede temeljnih načela*.

### Izmjene

Izdanje Priručnika iz 2018. godine je potpuno prerađeno u skladu s novom strukturom i konvencijom sastavljanja nacрта koja omogućava lakše snalaženje, uporabu i primjenu Kodeksa. Preimenovan u *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)*, Kodeks sadrži nekoliko značajnih dopuna i izmjena, uključujući:

- poboljšani i istaknutiji konceptualni okvir;
- jasnije i opsežnije odredbe o mjerama zaštite koje bolje odgovaraju na prijetnje pridržavanju temeljnih načela i prijetnje neovisnosti;
- pojačane odredbe o neovisnosti koje su vezane uz dugu povezanost osoblja s klijentom usluga revizije ili izražavanja uvjerenja;
- nove i izmijenjene odjeljke posvećene profesionalnim računovođama u gospodarstvu (engl. skr. *PAIB*) a koje se odnose na
  - pripremanje i prikazivanje informacija; i
  - pritisak radi povrede temeljnih načela;
- jasnu smjernicu za profesionalne računovođe u javnoj praksi (engl. skr. *PAPP*) o tome da se i na njih primjenjuju relevantne odredbe o *PAIB*-ima iz dijela 2.;
- pojačane odredbe za *PAIB*-e i *PAPP*-ove u vezi s nuđenjem i primanjem poticaja, uključujući darove i ugošćivanja;
- nove materijale za primjenu koji naglašavaju značaj razumijevanja činjenica i okolnosti kod profesionalne prosudbe;
- nove materijale za primjenu koji objašnjavaju kako pridržavanje temeljnih načela podupire profesionalni skepticizam kod angažmana revizije ili angažmana s izražavanjem uvjerenja.

## **Datum stupanja na snagu**

### *Dijelovi 1.-3.*

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

### *Međunarodni standardi neovisnosti (dijelovi 4A. i 4B.)*

- Dio 4A., koji se odnosi na neovisnost kod angažmana revizije i uvida, stupa na snagu i primjenjuje se na revizije i uvide u financijske izvještaje za razdoblja koja počinju na ili nakon 15. lipnja 2019. godine.
- Dio 4B., koji se odnosi na neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, kada je riječ o razdobljima koja obuhvaća predmet angažmana stupa na snagu za razdoblja koja počinju na ili nakon 15. lipnja 2019. godine, dok za sve ostalo stupa na snagu 15. lipnja 2019. godine.

Dopušteno je ranije usvajanje.

### *Odredbe o dugoj povezanosti*

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

- (a) podložno prijelaznoj odredbi pod (c) u nastavku teksta, točke od 290.148. do 290.168. stupaju na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na ili nakon 15. prosinca 2018. godine;
- (b) u odnosu na razdoblja obuhvaćena angažmanima s izražavanjem uvjerenja, točke od 291.137. do 291.141. stupaju na snagu za razdoblja koji počinju na ili nakon 15. prosinca 2018. godine, a za sve ostalo 15. prosinca 2018. godine;
- (c) točka 290.163. stupa na snagu samo za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju prije 15. prosinca 2023. godine. Ovo će olakšati prijelaz na obvezno razdoblje mirovanja od pet uzastopnih godina za partnere na angažmanu u jurisdikcijama u kojima su zakonodavna ili regulatorna tijela (odnosno organizacije koju su ovlastila ili priznala takva zakonodavna ili regulatorna tijela) odredila razdoblje mirovanja kraće od pet uzastopnih godina.

## **Izmjene Kodeksa donesene nakon srpnja 2018. i nacrti**

Za informacije o najnovijim promjenama i radi pribavljanja konačnih objava nakon srpnja 2018. godine ili nacrti koji su u postupku donošenja posjetite internet stranicu *IESBA* [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

# VODIČ KROZ KODEKS

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

## Svrha Kodeksa

1. *Međunarodni kodeks etike za profesionalne računovođe (i Međunarodni standardi neovisnosti)* (u daljnjem tekstu: *Kodeks*) propisuje temeljna načela etike za profesionalne računovođe, odražavajući prihvaćanje odgovornosti za zaštitu javnog interesa od strane profesije. Načela određuju standard ponašanja kakvo se očekuje od svakog profesionalnog računovođe i uključuju načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti, te profesionalnog ponašanja.
2. Kodeks daje konceptualni okvir koji su profesionalni računovođe dužni primjenjivati kako bi identificirali, procijenili i postupali s prijetnjama pridržavanju navedenih temeljnih načela. Kodeks sadrži zahtjeve i materijale za primjenu u vezi s različitim pitanjima radi pomaganja računovođama kod primjene konceptualnog okvira u odnosu na ta pitanja.
3. Ako je riječ o angažmanima revizije i uvida ili angažmanima s izražavanjem uvjerenja, Kodeks propisuje *Međunarodne standarde neovisnosti* koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti kod obavljanja tih angažmana.

## Kako je Kodeks strukturiran

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

- Dio 2. se također primjenjuje na osobe koje su profesionalni računovođe u javnoj praksi ako profesionalne poslove obavljaju na osnovi odnosa s društvom bilo kao vanjski ugovaratelji, zaposlenici ili vlasnici;
- Dio 3. – *Profesionalni računovođe u javnoj praksi*, koji sadrži dodatne materijale za profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju profesionalne usluge;
  - *Međunarodni standardi neovisnosti*, koji sadrže dodatne materijale koji se primjenjuju na profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju usluge izražavanja uvjerenja, kako slijedi:
    - Dio 4A. – *Neovisnost kod angažmana revizije i uvida*, koji se primjenjuje na angažmane revizije i uvida;
    - Dio 4B. – *Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida*, koji se primjenjuje na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida;
  - *Pojmovnik* koji sadrži definirane pojmove (zajedno s dodatnim objašnjenjima, ako je primjereno) i opisane pojmove koji imaju posebno značenje u pojedinim dijelovima Kodeksa. Na primjer, kao što je to navedeno u Pojmovniku, u dijelu 4A. pojam 'angažman revizije' odnosi se jednako na angažmane revizije i na angažmane uvida u financijske izvještaje. Osim toga Pojmovnik sadrži i popis kratica koje su korištene u Kodeksu i drugim standardima na koje se Kodeks poziva.
5. Kodeks sadrži odjeljke koji pokrivaju određena tematska područja. Neki od tih odjeljaka su dalje podijeljeni na pododjeljke koji obrađuju određene aspekte tih tematskih područja. Svaki odjeljak Kodeksa, ako je primjereno, ima sljedeću strukturu:
- uvod – sadrži predmet odjeljka i uvodi zahtjeve i materijale za primjenu u kontekstu konceptualnog okvira. Uvodni dio sadrži informacije koje su važne za razumijevanje i primjenu svakog dijela i njegovih odjeljaka, uključujući objašnjenja korištenih pojmova;
  - zahtjevi – propisuju opće i posebne obveze u vezi s predmetom odjeljka;
  - materijali za primjenu – daju kontekst, objašnjenja, sugestije za postupanje ili navode pitanja koja treba razmotriti, ilustracije i druge upute koje pomažu kod ispunjavanja zahtjeva.

## Kako koristiti Kodeks

### *Temeljna načela, neovisnost i konceptualni okvir*

6. Kodeks zahtijeva od profesionalnih računovođa da se pridržavaju temeljnih načela etike. Kodeks također zahtijeva od njih korištenje konceptualnog okvira kako bi identificirali, procijenili i postupali s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela. Primjena konceptualnog okvira zahtijeva profesionalnu prosudbu, stalnu opreznost spram novih informacija i promjena činjenica i okolnosti te primjenu testa razumne i informirane treće strane.
7. Konceptualni okvir uvažava činjenicu da bi postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su uspostavili profesija, zakoni i regulativa, društvo ili poslodavna organizacija mogli utjecati na identificiranje prijetnji. Ti uvjeti, politike i postupci također bi mogli biti relevantan čimbenik kod procjene profesionalnog računovođe je li prijetnja na prihvatljivoj razini. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini, konceptualni okvir zahtijeva od računovođe postupanje s prijetnjama. Poduzimanje mjera zaštite je jedan od načina na koji bi se moglo postupiti s prijetnjama. Mjere zaštite su radnje koje računovođa poduzima, pojedinačno ili skupno, s ciljem učinkovitog reduciranja prijetnji pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu.
8. Dodatno, Kodeks od profesionalnih računovođa zahtijeva da kod obavljanja revizije, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja budu neovisni. Konceptualni okvir se na isti način primjenjuje na identificiranje, procjenu i postupanje s prijetnjama nezavisnosti kao što se primjenjuje na prijetnje pridržavanju temeljnih načela.
9. Pridržavanje Kodeksa zahtijeva poznavanje, razumijevanje i primjenu:
  - svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka u kontekstu dijela 1., zajedno s dodatnim materijalima sadržanim u odjeljcima 200., 300., 400. i 900., kako je primjenjivo;
  - svih relevantnih odredbi konkretnog odjeljka kao što je, na primjer, primjena odredbi koje su sadržane u podnaslovima 'opće odredbe' ili 'svi klijenti revizije' u kombinaciji sa svim posebnim odredbama, uključujući odredbe dane u podnaslovima 'klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa' ili 'klijenti usluga koji su subjekti od javnog interesa';
  - svih relevantnih odredbi sadržanih u određenim odjeljcima u kombinaciji sa svim dodatnim odredbama koje su sadržane u bilo kojem relevantnom pododjeljku.

*Zahtjevi i materijali za primjenu*

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

*Zahtjevi*

11. Zahtjevi su označeni slovom 'Z' i u većini slučajeva uključuju izrazi 'će/treba(ju)/dužan je/dužni su' kojim se u Kodeksu profesionalnom računovođi ili društvu nameće obveza pridržavanja odredbe u kojoj je takav izraz korišten.
12. U nekim situacijama, Kodeks sadrži posebno izuzeće od zahtjeva. U tim situacijama, odredba je označena slovom 'Z', ali se služi glagolom 'mogu' ili kondicionalnom formulacijom.
13. Izraz 'mogu' se u Kodeksu koristi za davanje dopuštenja za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. Ovaj izraz se ne koristi da bi se izrazila mogućnost.
14. Izraz 'moglo bi' se u Kodeksu koristi za izražavanje mogućnosti pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja neke radnje. Pojam ne pripisuje poseban stupanj mogućnosti ili vjerojatnosti kada se koristi u vezi s prijetnjom, s obzirom da procjena razine prijetnje ovisi o činjenicama i okolnostima konkretnog pitanja, događaja ili radnje.

*Materijali za primjenu*

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

*Dodatak Vodiču kroz Kodeks*

17. Dodatak ovom Vodiču daje pregled Kodeksa.

**PREGLED KODEKSA****DIO 1.****PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNIH NAČELA I KONCEPTUALNOG OKVIRA**

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

**DIO 2.****PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU**

(odjeljci od 200. do 299.)

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

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

(odjeljci od 300. do 399.)

**MEĐUNARODNI STANDARDI NEOVISNOSTI**

(dijelovi 4A. i 4B.)

**DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA**

(odjeljci od 400. do 899.)

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

(odjeljci od 900. do 999.)

**POJMOVNIK**

(SVI PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE)

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

---

	stranica
<b>PREDGOVOR</b> .....	14
<b>DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNIH NAČELA I KONCEPTUALNOG OKVIRA</b> .....	15
100. Pridržavanje Kodeksa .....	16
110. Temeljna načela .....	18
111. – Integritet .....	19
112. – Objektivnost .....	19
113. – Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	20
114. – Povjerljivost .....	20
115. – Profesionalno ponašanje.....	22
120. Konceptualni okvir .....	24
<b>DIO 2. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU</b> .....	32
200. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u gospodarstvu .....	33
210. Sukobi interesa.....	38
220. Pripremanje i prezentiranje informacija.....	41
230. Djelovanje s dostatnom razinom stručnosti .....	46
240. Financijski interesi, naknade i poticaji u vezi s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka .....	48
250. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja .....	50
260. Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative.....	56
270. Pritisak radi povrede temeljnih načela .....	66
<b>DIO 3. – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI</b> .....	70
300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u javnoj praksi .....	71
310. Sukobi interesa.....	79



320.	Profesionalna imenovanja .....	86
321.	Druga mišljenja .....	91
330.	Naknade i druge vrste nagrađivanja .....	93
340.	Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja .....	96
350.	Čuvanje imovine klijenta .....	102
360.	Reagiranj na nepridržavanje zakona i regulative .....	103
<b>MEĐUNARODNI STANDARDI NEOVISNOSTI (DIJELOVI 4A. I 4B.)</b> ....		119
<b>DIO 4A. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA</b> .....		119
400.	Primjena konceptualnog okvira kod angažmana revizije i uvida .....	121
410.	Naknade .....	135
411.	Politike nagrađivanja i ocjenjivanja .....	139
420.	Darovi i ugošćivanja .....	140
430.	Postojeći ili izgledni sudski spor .....	141
510.	Financijski interesi .....	142
511.	Zajmovi i garancije .....	147
520.	Poslovni odnosi .....	149
521.	Obiteljski i osobni odnosi .....	151
522.	Nedavni rad za klijenta revizije .....	154
523.	Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije .....	156
524.	Zapošljavanje u klijentu revizije .....	157
525.	Privremeno dodjeljivanje osoblja .....	161
540.	Duga povezanost osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije .....	162
600.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije .....	168
601.	– Računovodstvene i knjigovodstvene usluge .....	173
602.	– Administrativne usluge .....	176
603.	– Usluge procjene vrijednosti .....	176
604.	– Porezne usluge .....	178

605.	– Usluge unutarnje revizije.....	184
606.	– Usluge u vezi s informatičkim sustavima.....	187
607.	– Usluge podrške u sudskim sporovima .....	189
608.	– Pravne usluge .....	190
609.	– Usluge zapošljavanja .....	192
610.	– Usluge u vezi s korporativnim financiranjem.....	194
800.	Izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani revizije i uvida) .....	196
<b>DIO 4B. – NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA.....</b>		<b>200</b>
900.	Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.....	201
905.	Naknade.....	209
906.	Darovi i ugošćivanja.....	212
907.	Postojeći ili izgledni sudski spor.....	213
910.	Financijski interesi.....	214
911.	Zajmovi i garancije.....	218
920.	Poslovni odnosi .....	220
921.	Obiteljski i osobni odnosi.....	222
922.	Nedavni rad za klijenta usluga izražavanja uvjerenja.....	225
923.	Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga izražavanja uvjerenja.....	226
924.	Zapošljavanje u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.....	227
940.	Duga povezanost osoblja s klijentom usluga izražavanja uvjerenja	229
950.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja koje nisu revizija i uvid .....	231
990.	Izvješća s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida.....	235
<b>POJMOVNIK S POPISOM KRATICA.....</b>		<b>238</b>
<b>DATUM STUPANJA NA SNAGU.....</b>		<b>250</b>

## **PREDGOVOR**

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

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

## **DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, OSNOVNIH NAČELA I KONCEPTUALNOG OKVIRA**

	stranica
Odjeljak 100. Pridržavanje Kodeksa.....	16
Odjeljak 110. Temeljna načela .....	18
Pododjeljak 111. – Integritet .....	19
Pododjeljak 112. – Objektivnost .....	19
Pododjeljak 113. – Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	20
Pododjeljak 114. – Povjerljivost .....	20
Pododjeljak 115. – Profesionalno ponašanje.....	22
Odjeljak 120. Konceptualni okvir.....	24

## DIO 1. – PRIDRŽAVANJE KODEKSA, TEMELJNIH NAČELA I KONCEPTUALNOG OKVIRA

### ODJELJAK 100.

#### PRIDRŽAVANJE KODEKSA

##### Opće odredbe

- 100.1. P1. Karakteristično obilježje računovodstvene profesije je prihvaćanje odgovornosti djelovanja u javnom interesu. Odgovornost profesionalnog računovođe ne obuhvaća samo zadovoljavanje potreba pojedinačnog klijenta ili poslodavne organizacije. Stoga, ovaj Kodeks sadrži zahtjeve i materijale za primjenu kako bi profesionalnim računovođama omogućio ispuniti svoju obvezu djelovanja u javnom interesu.
- 100.2. P1. Zahtjevi u Kodeksu, koji su označeni slovom 'Z', nameću obveze.
- 100.2. P2. Materijali za primjenu, označeni su slovom 'P', daju kontekst, objašnjenja, sugestije za razmatranje radnji ili pitanja, ilustracije i druge upute koje su relevantne za ispravno razumijevanje Kodeksa. Materijali za primjenu osobito su namijenjeni za pomoć profesionalnom računovođi pri razumijevanju na koji način primijeniti konceptualni okvir na konkretne okolnosti i pri razumijevanju i pridržavanju određenog zahtjeva. Iako se samim materijalima za primjenu ne propisuju zahtjevi, potrebno ih je razmotriti kako bi se ispravno primijenili zahtjevi Kodeksa, uključujući primjenu konceptualnog okvira.
- Z100.3.** Profesionalni računovođa će se pridržavati Kodeksa. Moguće je postojanje okolnosti u kojima zakoni ili regulativa profesionalnom računovođi zabranjuju postupati u skladu s određenim dijelovima Kodeksa. U tim slučajevima, takvi zakoni i regulativa imaju prednost te će računovođa postupati u skladu s preostalim dijelovima Kodeksa.
- 100.3. P1. Načelo profesionalnog ponašanja profesionalnom računovođi nalaže pridržavati se relevantnih zakona i regulative. Neke jurisdikcije mogle bi imati odredbe koje se razlikuju ili su šire od odredbi Kodeksa. Računovođe u tim jurisdikcijama moraju biti svjesni tih razlika i pridržavati se strožih odredbi osim ako to zabranjuje zakon ili regulativa.
- 100.3. P2. Profesionalni računovođa mogao bi se susresti s neuobičajenim okolnostima u kojima vjeruje da je rezultat primjene određenog zahtjeva Kodeksa u nesrazmjeru ili bi mogao biti u suprotnosti s javnim interesom. U takvim okolnostima računovođa se potiče na konzultiranje s profesionalnim ili regulatornim tijelom.

**Povrede Kodeksa**

**Z100.4** Točke od Z400.80. do Z400.89., te od Z900.50. do Z900.55. uređuju povrede *Međunarodnih standarda neovisnosti*. Profesionalni računovođa koji identificira povredu bilo koje druge odredbe Kodeksa će procijeniti značajnost te povrede i u kojoj mjeri povreda utječe na sposobnost računovođe da se pridržava temeljnih načela. Profesionalni računovođa će također:

- (a) što je prije moguće, poduzeti sve raspoložive radnje kako bi na zadovoljavajući način postupio s posljedicama povrede; i
- (b) utvrditi je li povredu potrebno prijaviti relevantnim subjektima.

100.4. P1. Relevantni subjekti kojima bi se mogla prijaviti ovakva povreda uključuju one koje bi povreda mogla pogoditi, profesionalno ili regulatorno ili nadzorno tijelo.

## ODJELJAK 110.

### TEMELJNA NAČELA

#### Opće odredbe

110.1. P1. Postoji pet temeljnih načela kojih se profesionalni računovođa treba pridržavati:

- (a) integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima;
- (b) objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih kompromitiraju profesionalne ili poslovne prosudbe;
- (c) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja –
  - (i) stjecati i održavati stručno znanje i vještinu na razini koja je potrebna kako bi se osiguralo da klijent ili poslodavna organizacija dobije kompetentnu profesionalnu uslugu, temeljenu na najnovijim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim pravnim propisima; i
  - (ii) pažljivo obavljati svoje poslove, u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima;
- (d) povjerljivost – poštovati povjerljivost podataka koji su stečeni kao posljedica profesionalnih i poslovnih odnosa;
- (e) profesionalno ponašanje – pridržavati se relevantnih zakona i regulativa, te izbjegavati bilo kakvo ponašanje za koje profesionalni računovođa zna ili bi trebao znati da bi moglo diskreditirati profesiju.

**Z110.2.** Profesionalni računovođa će se pridržavati svakog temeljnog načela.

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

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

- drugim osobama unutar svog društva ili poslodavne organizacije;
- onima koji su nadležni za upravljanje;

- profesionalnim tijelom;
- regulatornim tijelom;
- pravnim savjetnikom.

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

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

## **PODODJELJAK 111. – INTEGRITET**

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

111.1. P1. Integritet podrazumijeva pošteno poslovanje i istinoljubivost.

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

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

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

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

## **PODODJELJAK 112. – OBJEKTIVNOST**

**Z112.1.** Profesionalni računovođa će se pridržavati načela objektivnosti koje od njega zahtijeva da ne kompromitira svoje profesionalne i poslovne prosudbe zbog predrasuda, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih.

**Z112.2.** Profesionalni računovođa neće preuzeti profesionalnu aktivnost ako neka okolnost ili odnos neprimjerenog utječu na njegovu profesionalnu prosudbu u vezi s tom aktivnošću.



**PODODJELJAK 113. –****PROFESIONALNA KOMPETENTNOST I DUŽNA PAŽNJA**

- Z113.1.** Profesionalni računovođa će se pridržavati načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje koje zahtijeva:
- (a) stjecanje i održavanje razine profesionalnog znanja i vještina koja je potrebna da bi klijent ili poslodavna organizacija dobili kompetentnu profesionalnu uslugu utemeljenu na važećim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim propisima; i
  - (b) pažljivo obavljanje svojih poslova u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.
- 113.1. P1. Kompetentno pružanje usluga klijentima i poslodavnim organizacijama zahtijeva ispravnu prosudbu u primjeni stručnog znanja i vještina pri obavljanju profesionalnih aktivnosti.
- 113.1. P2. Održavanje profesionalne kompetentnosti zahtijeva neprekidno praćenje i razumijevanje relevantnih stručnih, profesionalnih i poslovnih promjena. Stalni profesionalni razvoj omogućava profesionalnom računovođi razvijanje i održavanje svoje sposobnosti kompetentnog rada u profesionalnom okruženju.
- 113.1. P3. Pažljivost podrazumijeva obvezu djelovanja u skladu sa zahtjevima angažmana, promišljeno, temeljito i pravovremeno.
- Z113.2.** Sukladno načelu profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, profesionalni računovođa će poduzeti sve razumne mjere kako bi osigurao da oni koji kao pripadnici profesije rade pod njegovim vodstvom budu odgovarajuće osposobljeni i nadzirani.
- Z113.3.** Ako je primjereno, profesionalni računovođa će upoznati klijente, poslodavnu organizaciju i ostale korisnike svojih profesionalnih usluga ili aktivnosti s ograničenjima koja su svojstvena tim uslugama ili aktivnostima.

**PODODJELJAK 114. – POVJERLJIVOST**

- Z114.1.** Profesionalni računovođa će se pridržavati načela povjerljivosti koje od njega zahtijeva poštivanje povjerljivosti informacija koje je stekao u profesionalnim i poslovnim odnosima. Profesionalni računovođa je dužan:
- (a) biti na oprezu, čak i u društvenom okruženju, spram nehotičnog otkrivanja povjerljivih informacija i to osobito bliskim poslovnim suradnicima ili članovima uže ili najuže obitelji;

- (b) održavati povjerljivost informacija unutar društva ili poslodavne organizacije;
- (c) održavati povjerljivost informacija koje mu je otkrio budući klijent ili poslodavna organizacija;
- (d) ne otkrivati povjerljive informacije koje je stekao na temelju profesionalnih i poslovnih odnosa izvan društva ili poslodavne organizacije bez odgovarajućeg i izričitog odobrenja, osim ako postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili obveza otkrivanja;
- (e) ne koristiti povjerljive informacije koje su stečene na temelju profesionalnih i poslovnih odnosa radi sjećanja osobne koristi ili koristi za treću stranu;
- (f) ne koristiti ili otkrivati povjerljive informacije koje su stečene na temelju profesionalnog ili poslovnog odnosa nakon prestanka tog odnosa; i
- (g) poduzeti sve razumne mjere kako bi osigurao da osoblje pod njegovim nadzorom, te osobe od kojih prima savjete i pomoć poštuju njegovu obvezu čuvanja povjerljivosti.

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

- (a) zakon zahtijeva otkrivanje informacija za potrebe, na primjer:
  - (i) pripremanja dokumentacije ili drugih dokaza tijekom sudskog postupka; ili
  - (ii) prijavljivanja uočenih povreda zakona nadležnim javnim tijelima;
- (b) zakon dopušta i klijent ili poslodavna organizacija je dopustila otkrivanje informacija; i
- (c) postoji profesionalna obveza ili pravo na otkrivanje informacija, ako to zakon ne zabranjuje:
  - (i) radi provjere kvalitete od strane profesionalnog tijela;
  - (ii) radi odgovora na upit ili istragu profesionalnog ili regulatornog tijela;

- (iii) radi zaštite profesionalnih interesa profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
- (iv) radi pridržavanja stručnih i profesionalnih standarda, uključujući i pridržavanje etičkih zahtjeva.

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

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

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

## **PODODJELJAK 115. – PROFESIONALNO PONAŠANJE**

**Z115.1.** Profesionalni računovođa će se pridržavati načela profesionalnog ponašanja koje od njega zahtijeva postupanje u skladu s relevantnim zakonima i regulativom, te izbjegavanje ponašanja za koje zna ili bi trebao znati da bi moglo diskreditirati profesiju. Profesionalni računovođa se neće svjesno uključivati u poslovanje, zanimanje ili aktivnost koja narušava ili bi mogla narušiti integritet, objektivnost i ugled profesije i posljedično tome biti u suprotnosti s temeljnim načelima.

- 115.1. P1. Ponašanje koje bi moglo diskreditirati profesiju uključuje ponašanje za koje bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da negativno utječe na dobar ugled profesije.
- Z115.2.** Profesionalni računovođa neće narušiti ugled profesije prilikom provođenja marketinških ili promotivnih aktivnosti. Profesionalni računovođa će biti pošten i istinoljubiv i neće:
- (a) iznositi preuveličane tvrdnje o uslugama koje nudi, kvalifikacijama ili iskustvu koje ima; ili
  - (b) omalovažavati ili stvarati neutemeljene usporedbe s radom drugih osoba.
- 115.2. P1. Ako je profesionalni računovođa u dvojbi o tome služi li se primjerenim marketingom ili promocijom, takav računovođa se potiče na konzultiranje s relevantnim profesionalnim tijelom

**ODJELJAK 120.****KONCEPTUALNI OKVIR****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z120.3.** Profesionalni računovođa će koristiti konceptualni okvir kako bi identificirao, procijenio i postupio s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela iz odjeljka 110.
- 120.3. P1. Dodatni zahtjevi i materijali za primjenu koji su relevantni za korištenje konceptualnog okvira sadržani su u:
- (a) Dijelu 2. – *Profesionalni računovođe u gospodarstvu*;
  - (b) Dijelu 3. – *Profesionalni računovođe u javnoj praksi*; i
  - (c) *Međunarodnim standardima neovisnosti*, kako slijedi:
    - (i) Dio 4A. – *Neovisnost kod angažmana revizije i uvida*; i
    - (ii) Dio 4B. – *Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida*.

**Z120.4.** Ako postupa s etičkim problemom, profesionalni računovođa će razmotriti kontekst u kojem je problem nastao ili bi mogao nastati. Ako osoba koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne aktivnosti obavlja u skladu sa svojim odnosom s društvom, bilo u svojstvu vanjskog ugovaratelja, zaposlenika ili člana društva, takva osoba će se pridržavati odredbi dijela 2 koje se primjenjuju na te okolnosti.

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

- (a) primijeniti profesionalnu prosudbu;
- (b) ostati na oprezu spram najnovijih informacija i promjena činjenica i okolnosti;
- (c) i primjenjivati test razumne i informirane treće strane iz točke 120.5. P4.

*Primjena profesionalne prosudbe*

120.5. P1. Profesionalna prosudba uključuje primjenu relevantne stručne osposobljenosti, profesionalnog znanja, vještina i iskustva koji su razmjerni činjenicama i okolnostima, uključujući vrstu i opseg konkretnih profesionalnih aktivnosti, te zahvaćene interese i odnose. Ako je riječ o obavljanju profesionalnih aktivnosti, primjena profesionalne prosudbe je potrebna onda kada profesionalni računovođa primjenjuje konceptualni okvir radi donošenja informiranih odluka o mogućim pravcima daljnjeg postupanja i radi utvrđenja jesu li te odluke primjerene u danim okolnostima.

120.5. P2. Razumijevanje poznatih činjenica i okolnosti je preduvjet za ispravnu primjenu konceptualnog okvira. Određivanje radnji koje je potrebno poduzeti radi stjecanja tog razumijevanja i radi donošenja zaključaka o tome je li se postupilo u skladu s temeljnim načelima također zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe.

120.5. P3. Primjenjujući profesionalnu prosudbu u svrhu stjecanja navedenog razumijevanja, profesionalni računovođa bi mogao, između ostalog, razmotriti:

- postoji li razlog za zabrinutost o tome da činjenice i okolnosti koje su mu poznate ne uključuju neku potencijalno relevantnu informaciju;
- postoji li nedosljednost između poznatih činjenica i okolnosti i očekivanja računovođe;
- jesu li stručno znanje i iskustvo profesionalnog računovođe dovoljni za donošenje zaključka;

- postoji li potreba za konzultacijom s drugim osobama koje posjeduju relevantnu stručnost ili iskustvo;
- jesu li informacije dovoljne za formiranje zaključka;
- utječu li pristranost ili predrasude profesionalnog računovođe na njegovu profesionalnu prosudbu,
- postoje li i drugi razumni zaključci koje je moguće donijeti na temelju dostupnih informacija.

### *Razumna i informirana treća strana*

- 120.5. P4. Test razumne i informirane treće strane se odnosi na situaciju u kojoj profesionalni računovođa razmatra bi li vjerojatno neka druga osoba donijela iste zaključke kao i on. Ovo razmatranje obavlja se iz perspektive razumne i informirane treće strane koja odvaguje sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka bile poznate ili bi se razumno moglo očekivati da budu poznate profesionalnom računovođi. Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali u pravilu treba imati relevantno znanje i iskustvo za razumijevanje i nepristranu prosudbu primjerenosti zaključaka do kojih je došao računovođa.

### **Identificiranje prijetnji**

- Z120.6.** Profesionalni računovođa će identificirati prijetnje pridržavanju temeljnih načela.
- 120.6. P1. Razumijevanje činjenica i okolnosti, uključujući sve profesionalne aktivnosti, interese i odnose koji bi mogli kompromitirati pridržavanje temeljnih načela, je preduvjet da bi profesionalni računovođa mogao identificirati prijetnje tom pridržavanju. Postojanje uvjeta, politika i postupaka koje su uspostavili profesija, pravni propisi, regulatorna tijela, društvo ili poslodavna organizacija a koji mogu unaprijediti etično djelovanje računovođe također bi mogli biti od koristi kod identificiranja prijetnji pridržavanju temeljnih načela. Točka 120.8. P2. uključuje opće primjere takvih uvjeta, politika i postupaka koji su također relevantni čimbenici kod procjene razine prijetnji.
- 120.6. P2. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene od strane čitavog niza činjenica i okolnosti. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja dovodi do nastanka prijetnji. Pored toga, i vrste angažmana i radnih zadataka mogle bi biti različite te bi, posljedično tome, mogle stvoriti različite vrste prijetnji.

- 120.6. P3. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela spadaju u jednu ili više sljedećih kategorija:
- (a) prijetnja temeljem osobnog interesa – prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjereno utjecati na prosudbu ili ponašanje profesionalnog računovođe;
  - (b) prijetnja temeljem samoprovjere – prijetnja da profesionalni računovođa neće primjereno ocijeniti rezultate prethodne prosudbe koju je donio ili aktivnosti koju je obavio on ili druga fizička osoba iz društva ili poslodavne organizacije a na koju će se računovođa oslanjati kod formiranja zaključaka u sklopu obavljanja tekućih aktivnosti;
  - (c) prijetnja temeljem zagovaranja – prijetnja da će profesionalni računovođa promovirati poziciju klijenta ili poslodavca do mjere koja ugrožava objektivnost računovođe;
  - (d) prijetnja uslijed zbliznosti – prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili poslodavcem profesionalni računovođa biti previše blagonaklon u odnosu na njihove interese ili olako prihvaćati ono što rade; i
  - (e) prijetnja uslijed zastrašenosti – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati djelovati na objektivan način zbog stvarnih ili percipiranih pritisaka, uključujući pokušaje neprimjerenog utjecanja na računovođu.
- 120.6. P4. Neka okolnost mogla bi stvoriti više od jedne prijetnje a jedna prijetnja bi mogla utjecati na pridržavanje više od jednog temeljnog načela.

### **Procjenjivanje prijetnji**

**Z120.7.** Ako profesionalni računovođa identificira prijetnju pridržavanju temeljnih načela, procijenit će je li prijetnja na prihvatljivoj razini.

#### *Prihvatljiva razina*

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

#### *Relevantni čimbenici za procjenjivanje razine prijetnji*

- 120.8. P1. Razmatranje kvalitativnih kao i kvantitativnih čimbenika je relevantno za procjenu prijetnji koju obavlja profesionalni računovođa, kao i razmatranje skupnog učinka više prijetnji, ako je primjenjivo.
- 120.8. P2. Postojanje uvjeta, politika i postupaka iz točke 120.6. P1. također bi moglo predstavljati bitan čimbenik kod procjenjivanja razine prijetnji



pridržavanju temeljnih načela. Primjeri takvih uvjeta, politika i postupaka uključuju:

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

### *Razmatranje novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti*

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

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

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

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

### **Postupanje s prijetnjama**

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

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

*Radnje na uklanjanju prijetnji*

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

*Mjere zaštite*

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

*Razmatranje bitnih donesenih prosudbi i općih zaključaka*

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

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

**Razmatranja kod revizije, uvida i drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja***Neovisnost*

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

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

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

### *Profesionalni skepticizam*

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

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

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

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

- *Objektivnost od* profesionalnog računovođe zahtijeva da ne kompromitira profesionalne ili poslovne prosudbe zbog predrasuda, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih. Računovođa se pridržava načela objektivnosti ako, na primjer:

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

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

- *Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja* od profesionalnog računovođe zahtijevaju da ima razinu stručnog znanja i vještina koja je potrebna za kompetentno pružanje profesionalnih usluga, te da radi pažljivo i u skladu s primjenjivim standardima, zakonima i regulativom. Računovođa se pridržava načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ako:
  - (a) primjenjuje znanje koje je relevantno za specifičnu gospodarsku granu i poslovnu djelatnost klijenta kako bi ispravno identificirao rizike davanja materijalno netočnih izjava;
  - (b) oblikuje i provodi odgovarajuće revizijske postupke; i
  - (c) koristi relevantno znanje kod kritičke procjene jesu li revizorski dokazi dovoljni i odgovarajući u danim okolnostima.

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

**DIO 2. –****PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU**

stranica

Odjeljak 200.	Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u gospodarstvu.....	33
Odjeljak 210.	Sukobi interesa .....	38
Odjeljak 220.	Pripremanje i prezentiranje informacija .....	41
Odjeljak 230.	Djelovanje s dostatnom razinom stručnosti.....	46
Odjeljak 240.	Financijski interesi, naknade i poticaji u vezi s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka.....	48
Odjeljak 250.	Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja .....	50
Odjeljak 260.	Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative .....	56
Odjeljak 270.	Pritisak radi povrede temeljnih načela .....	66

**DIO 2. –****PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU  
ODJELJAK 200.****PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA –  
PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU****Uvod**

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

## Zahtjevi i materijali za primjenu

### Opće odredbe

- Z200.5.** Profesionalni računovođa će se pridržavati temeljnih načela iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirao, procijenio i postupao s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela.
- 200.5. P1. Profesionalni računovođa je odgovoran za promicanje zakonitih ciljeva poslodavne organizacije. Namjera Kodeksa nije otežati računovođama obavljanje te dužnosti već obuhvati okolnosti u kojima bi pridržavanje temeljnih načela moglo biti kompromitirano.
- 200.5. P2. Profesionalni računovođe mogu promovirati stav poslodavne organizacije ako na taj način doprinose postizanju zakonitih ciljeva te organizacije, pod uvjetom da ne daju lažne izjave ili izjave koje bi mogle dovesti u zabludu. Takvo postupanje u pravilu ne stvara prijetnju temeljem zagovaranja.
- 200.5. P3. Što je profesionalni računovođa višeg ranga, to je više u prilici i u mogućnosti pristupati informacijama, te utjecati na politike i odluke koje donose ili radnje koje poduzimaju druge osobe iz poslodavne organizacije. U onoj mjeri u kojoj su to u mogućnosti napraviti s obzirom na njihovu poziciju i rang u organizaciji, od računovođa se očekuje da u okviru organizacije potiču i promoviraju kulturu utemeljenu na etici. Primjeri radnji koje bi mogli poduzeti uključuju uvođenje, implementaciju i nadziranje:
- programa edukacije i vježbi o etičkim pitanjima;
  - politika u pogledu etike i zviždača;
  - politika i postupaka koji su oblikovani u cilju prevencije nepridržavanja zakona i regulative.

### Identificiranje prijetnji

- 200.6. P1. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene temeljem čitavog niza činjenica i okolnosti. Različite kategorije prijetnji opisane su u točki 120.6. P3. U nastavku teksta navodimo primjere činjenica i okolnosti iz svake od tih kategorija koje bi mogle stvoriti prijetnje s kojima se profesionalni računovođa susreće kod obavljanja profesionalne aktivnosti:
- (a) prijetnje temeljem osobnih interesa
- profesionalni računovođa ima financijski interes ili je korisnik zajma ili garancije koju mu je dala poslodavna organizacija;

- profesionalni računovođa sudjeluje u programu nagrađivanja poslodavne organizacije;
  - profesionalni računovođa može koristiti imovinu organizacije za osobne potrebe;
  - profesionalnom računovođi je dobavljač poslodavne organizacije ponudio dar ili poseban tretman;
- (b) prijetnje temeljem samoprovjere
- profesionalni računovođa određuje odgovarajuće računovodstveno postupanje s poslovnom kombinacijom nakon što je izradio studiju izvodivosti koja potkrjepljuje odluku o kupnji;
- (c) prijetnje temeljem zagovaranja
- profesionalni računovođa ima priliku manipulirati informacijama iz prospekta kako bi dobio financijska sredstva pod povoljnijim uvjetima;
- (d) prijetnje temeljem zblizenosti
- profesionalni računovođa odgovara za izradu financijskih izvještaja poslodavne organizacije u trenutku kada član njegove najuže ili uže obitelji zaposlen u istoj organizaciji donosi odluke koje utječu na financijske izvještaje te organizacije;
  - profesionalni računovođa ima dugotrajno poznanstvo s osobama koje utječu na poslovne odluke;
- (e) prijetnje temeljem zastrašivanja
- profesionalni računovođa ili član njegove najuže ili uže obitelji suočavaju se s prijetnjom otkaza ili smjenjivanja s dužnosti zbog neslaganja s:
    - primjenom nekog računovodstvenog načela;
    - načinom izvještavanja o financijskim informacijama;
  - neka fizička osoba pokušava utjecati na postupak donošenja odluke profesionalnog računovođe o, primjerice, dodjeli ugovora ili primjeni nekog računovodstvenog načela.



## Procjenjivanje prijetnji

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

## Postupanje s prijetnjama

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

## Komunikacija s osobama nadležnim za upravljanje

- Z200.9.** Ako komunicira s osobama nadležnim za upravljanje u skladu s Kodeksom, profesionalni računovođa će utvrditi tko je odgovarajuća osoba ili osobe u okviru upravne strukture poslodavne organizacije s kojom se treba komunicirati. Ako profesionalni računovođa komunicira s podgrupom osoba nadležnih za upravljanje, odlučit će je li potrebno komunicirati sa svima koji su nadležni za upravljanje kako bi svi bili adekvatno informirani.
- 200.9. P1. Kod odlučivanja o tome s kim treba komunicirati, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti:
- (a) prirodu i važnost konkretnih okolnosti; i
  - (b) pitanje o kojem treba komunicirati.
- 200.9. P2. Primjeri podgrupa osoba nadležnih za upravljanje su odbor za reviziju ili pojedinačni član grupe osoba nadležnih za upravljanje.
- Z200.10.** Ako profesionalni računovođa komunicira s osobama koje imaju i odgovornosti menadžmenta i odgovornosti za upravljanje, računovođa se mora uvjeriti da je komunikacija s tim osobama adekvatno informirala sve osobe koje imaju upravljačku ulogu s kojima bi uobičajeno komunicirao.
- 200.10. P1. U nekim okolnostima, sve osobe nadležne za upravljanje su uključene i u menadžment poslodavne organizacije, na primjer, u malom poduzeću gdje jedini vlasnik vodi društvo i ni jedna druga osoba nema upravljačku ulogu. U takvim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira s osobom ili osobama koje imaju odgovornosti menadžmenta a ta osoba/osobe su zadužene i za upravljanje, profesionalni računovođa je zadovoljio zahtjev za komuniciranjem s osobama nadležnim za upravljanje.

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

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z210.4.** Profesionalni računovođa neće dopustiti da sukob interesa kompromitira njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 210.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa uključuju:
- obavljanje dužnosti menadžmenta ili upravljanja kod dvije poslodavne organizacije i dobivanje povjerljivih informacija od jedne organizacije koje bi profesionalni računovođa mogao iskoristiti u korist ili na štetu druge organizacije;
  - obavljanje profesionalne aktivnosti za svaku od strana u partnerskom odnosu, pri čemu su obje angažirale računovođu da im pomogne kod raskida partnerskog odnosa;
  - pripremanje financijskih informacija za određene članove menadžmenta poslodavne organizacije koji žele otkupiti interes u društvu;

- odgovornost za odabir dobavljača za poslovodnu organizaciju kada bi član najuže obitelji računovođe mogao steći financijsku korist od te transakcije;
- obavljanje dužnosti osobe zadužene za upravljanje poslodavne organizacije koja odobrava određena ulaganja u ime kompanije ako će jedno od tih ulaganja povećati vrijednost portfelja ulaganja profesionalnog računovođe ili člana njegove najuže obitelji.

### Identificiranje sukoba

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

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

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

### Prijetnje temeljem sukoba interesa

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

210.7. P2. Primjer radnje koju bi se moglo poduzeti radi uklanjanja prijetnje temeljem sukoba interesa je povlačenje iz postupka donošenja odluka o pitanju iz kojega proizlazi sukob interesa.

210.7. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja prijetnji izazvanih sukobom interesa uključuju:

- restrukturiranje ili razdvajanje određenih aktivnosti i dužnosti;
- osiguravanje odgovarajućeg nadzora, primjerice, obavljanje aktivnosti pod nadzorom izvršnog ili neizvršnog direktora.

### Objavljanje i suglasnost

#### *Opće odredbe*

210.8. P1. U pravilu je potrebno:

- (a) objaviti vrstu sukoba interesa i na koji način su razriješene sve nastale prijetnje relevantnim stranama, uključujući

odgovarajuće razine u okviru poslodavne organizacije na koje se sukob odrazio; i

- (b) pribaviti suglasnost relevantnih strana s time da profesionalni računovođa obavi profesionalnu aktivnost onda kada su primijenjene mjere zaštite kojima se razrješava prijetnja.

210.8. P2. Suglasnost bi se mogla podrazumijevati iz načina na koji se strana ponaša u okolnostima u kojima profesionalni računovođa raspolaže s dovoljno dokaza za zaključak da su strane okvirno upoznate s tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor vezan uz postojanje sukoba.

210.8. P3. Ako navedeno objavljivanje ili suglasnost nisu dani u pisanom obliku, profesionalni računovođa se potiče na dokumentiranje:

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

#### *Ostala razmatranja*

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

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

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

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

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

Primjeri uključuju:

- izvještaje o poslovanju i uspješnosti;
- analize za potrebe donošenja odluka;
- budžete i predviđanja;
- informacije za potrebe unutrašnje i vanjske revizije;
- analize rizika;
- financijske izvještaje opće i posebne namjene;

- porezne prijave;
- izvještaje koji se podnose regulatornim tijelima u svrhu pridržavanja zakona i drugih akata.

220.3. P3. Za potrebe ovog odjeljka, pripremanje ili prikazivanje informacija uključuje evidentiranje, održavanje i odobravanje informacija.

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

- informacije pripremiti ili prezentirati u skladu s relevantnim okvirom za izvještavanje, gdje je to primjenjivo;
- informacije pripremiti ili prezentirati na način čija namjera nije dovođenje u zabludu ili neprimjereno utjecanje na ugovorne ili regulatorne ishode;
- koristiti profesionalnu prosudbu kako bi:
  - točno i potpuno predstavio činjenice u svim značajnim aspektima;
  - jasno opisao istinitu vrstu poslovnih transakcija ili aktivnosti; i
  - pravovremeno i ispravno klasificirao i evidentirao informacije; i
- ne izostavljati bilo što s namjerom da informacije učini takvima da dovode u zabludu ili neprimjereno utječu na ugovorne ili regulatorne ishode.

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

### **Primjena diskrecije kod pripremanja ili prezentiranja informacija**

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Oslanjanje na rad drugih**

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

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

- reputaciju i stručnost drugih osoba ili organizacija i resurse kojima raspolažu;
- podliježe li druga osoba primjenjivim profesionalnim i standardima etike.



Takve informacije mogle bi se pribaviti iz prethodne suradnje s drugim osobom ili organizacijom ili putem konzultiranja s drugima o toj osobi ili organizaciji.

### **Postupanje s informacijama koje dovode ili bi mogle dovesti u zabludu**

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

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

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

220.8. P2. Profesionalni računovođa bi mogao utvrditi da poslodavna organizacija nije poduzela odgovarajuće radnje. Ako i dalje bude imao razloga vjerovati da informacija dovodi u zabludu, moglo bi se pokazati primjerenim poduzimanje sljedećih dodatnih radnji, pod uvjetom da računovođa ostane na oprezu spram načela povjerljivosti:

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

- Z220.9.** Ako, nakon što je iscrpio sve moguće opcije, profesionalni računovođa utvrdi da nisu poduzete odgovarajuće radnje i ima razloga vjerovati da informacija i dalje dovodi u zabludu, odbit će biti povezan ili prekinuti povezanost s takvom informacijom.
- 220.9. P1. U takvim okolnostima, moglo bi se pokazati primjerenim da profesionalni računovođa da otkaz poslodavnoj organizaciji.

### **Dokumentiranje**

- 220.10. P1. Profesionalni računovođa se potiče na dokumentiranje:
- činjenica;
  - računovodstvenih načela ili drugih uključenih relevantnih profesionalnih standarda;
  - obavljenih komunikacija i s kim su pitanja raspravljena;
  - mogućih pravaca radnji koje je razmotrio;
  - na koji način je pokušao razriješiti pitanje ili pitanja.

### **Ostala razmatranja**

- 220.11. P1. Ako prijetnje pridržavanju temeljnih načela u vezi s pripremanjem ili prikazivanjem informacija proisteknu iz financijskog interesa, uključujući nagrade i poticaje povezane s financijskim izvještavanjem i donošenjem odluka, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 240.
- 220.11. P2. Ako bi informacija koja dovodi u zabludu mogla uključivati nepridržavanje zakona i regulative, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 260.
- 220.11. P3. Ako prijetnje pridržavanju temeljnih načela u vezi s pripremanjem ili prezentiranjem informacija nastanu uslijed pritiska, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

**ODJELJAK 230.****DJELOVANJE S DOSTATNOM RAZINOM STRUČNOSTI****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z230.3.** Profesionalni računovođa neće svjesno dovesti u zabludu poslodavnu organizaciju u pogledu razine stručnosti ili iskustva koju on ima.
- 230.3. P1. Načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje zahtijeva od profesionalnog računovođe poduzimanje samo onih važnih zadataka za koje već ima ili može steći dostatnu razinu stručne osposobljenosti ili iskustva.
- 230.3. P2. Prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako profesionalni računovođa:
- nema dovoljno vremena za obavljanje ili završavanje relevantnih dužnosti;
  - raspolaže nepotpunim, ograničenim ili na drugi način neadekvatnim informacijama za obavljanje svojih zadataka;
  - nema odgovarajuću razinu radnog iskustva, stručne osposobljenosti i/ili obrazovanja;
  - nema adekvatne resurse za obavljanje zadataka.
- 230.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje uključuju:
- mjeru u kojoj profesionalni računovođa surađuje s drugima;
  - relativnu razinu položaja računovođe u subjektu;
  - razinu nadzora i provjere obavljenog rada.
- 230.3. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji temeljem osobnih interesa uključuju:

- uključivanje osobe s potrebnom stručnošću koja može računovođi pomoći ili ga osposobiti;
- osigurati dovoljno vremena za obavljanje relevantnih dužnosti.

**Z230.4.** Ako prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje ne može biti razriješena, profesionalni računovođa će odlučiti o tome hoće li odbiti obavljanje takvih dužnosti. Ako odluči da je odbijanje primjereno, računovođa je dužan komunicirati svoje razloge.

### **Ostala razmatranja**

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

**ODJELJAK 240.****FINANCIJSKI INTERESI, NAKNADE I POTICAJI U VEZI S  
FINANCIJSKIM IZVJEŠTAVANJEM I DONOŠENJEM  
ODLUKA****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z240.3.** Profesionalni računovođa neće manipulirati informacijama ili se služiti povjerljivim informacijama kako bi stekao osobnu korist ili financijsku korist za druge osobe.
- 240.3. P1. Profesionalni računovođe mogli bi imati financijski interes ili spoznaju o tome da članovi njihove najuže ili uže obitelji imaju financijske interese koji bi, u određenim okolnostima, mogli prouzrokovati prijetnje pridržavanju temeljnih načela. Financijski interesi uključuju one koji proizlaze iz sporazuma o naknadama ili poticajima u vezi s izradom financijskih izvještaja i donošenjem odluka.
- 240.3. P2. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa uključuju situacije u kojima profesionalni računovođa ili član njegove najuže ili uže obitelji:
- ima motiv i priliku manipulirati cjenovno osjetljivim informacijama kako bi stekao financijsku korist;
  - ima izravan ili neizravan financijski interes u poslovnoj organizaciji a odluke koje donosi računovođa mogle bi izravno utjecati na vrijednost tog financijskog interesa;
  - ispunjava uvjete za dobivanje bonusa povezanog s profitom a odluke koje donosi računovođa bi mogle izravno utjecati na visinu tog bonusa;
  - drži, izravno ili neizravno, odgođena prava na bonus u dionicama ili opcije na dionice u poslovnoj organizaciji a odluke koje donosi računovođa bi mogle izravno utjecati na njihovu vrijednost;

- sudjeluje u aranžmanu o naknadama kojim se potiče ostvarenje ciljeva ili služe kao podrška naporima za maksimiziranje vrijednosti dionica poslodavne organizacije. Primjer takvog aranžmana moglo bi biti sudjelovanje u planovima davanja poticaja koji se vezuju uz ostvarenje određenih učinaka.

240.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje uključuju:

- značaj financijskog interesa. Što predstavlja značajan financijski interes ovisi o osobnim okolnostima i značajnosti financijskog interesa za konkretnu osobu.;
- politike i postupci po kojima komisija neovisna o menadžmentu odlučuje o visini ili vrsti naknada za viši menadžment;
- obavještanje, u skladu s internim politikama, osoba nadležnih za upravljanje o:
  - svim relevantnim interesima;
  - svim planovima za realizaciju prava na ili trgovanje relevantnim dionicama;
- postupci unutrašnje i vanjske revizije koji se odnose na konkretno razrješavanje pitanja iz kojih proistječu financijski interesi.

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

**ODJELJAK 250.****POTICAJI, UKLJUČUJUĆI DAROVE I UGOŠĆIVANJA****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 250.4. P1. Poticaj je predmet, situacija ili radnja koja se koristi kako bi se utjecalo na postupanje druge osobe ali ne obvezno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren. Poticaj može biti sve od čašćenja između kolega do radnji koje rezultiraju nepridržavanju zakona i regulative. Poticaji mogu imati različite oblike, kao što su:

- darovi;
- ugošćivanje;
- zabava;
- donacije u političke ili dobrotvorne svrhe;
- pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;
- prilike za zapošljavanje ili komercijalne aktivnosti;
- preferencijalni tretman, prava ili privilegije.

**Poticaji koje zabranjuju norme i propisi**

- Z250.5.** U mnogim jurisdikcijama, postoje zakoni i regulativa, kao što su oni koji se odnose na davanje i prihvaćanje mita i korupciju, koji zabranjuju

nuđenje ili prihvaćanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalni računovođe su dužni steći razumijevanje relevantnih zakona i regulative i primjenjivati ih kad god se susretnu s takvim okolnostima.

### **Poticaji koje ne zabranjuju zakoni i regulativa**

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

*Poticaji s namjernom neprimjerenog utjecanja na postupanje druge osobe*

**Z250.7.** Profesionalni računovođa neće nuditi ili poticati druge da nude bilo koji poticaj koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

**Z250.8.** Profesionalni računovođa neće prihvatiti ili poticati druge da prihvate bilo koji poticaj koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

250.9. P1. Smatra se da poticaj neprimjerenog utječe na ponašanje osobe ako dovede do toga da ta osoba postupa na neetičan način. Takav neprimjereni utjecaj može biti usmjeren na primatelja poticaja ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan s primateljem. Temeljna načela su primjereni okvir koji profesionalni računovođa treba uzimati u obzir kada razmatra što je neetično ponašanje na strani računovođe i, po potrebi analogijom, drugih pojedinaca.

250.9. P2. Povreda temeljnog načela integriteta nastaje kada profesionalni računovođa ponudi ili prihvati ili potakne druge da ponude ili prihvate poticaj čija je svrha neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

250.9. P3. Utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe zahtijeva profesionalnu prosudbu. Relevantni čimbenici koje treba razmotriti bi uključivali:

- vrstu, učestalost, vrijednost i ukupni učinak poticaja;
- vrijeme u koje je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnji ili odluku na koju bi mogao imati utjecaja;
- je li poticaj običaj ili kulturalna praksa u danim okolnostima kao što je primjerice nuđenje darova povodom vjerskih blagdana ili vjenčanja.



- je li poticaj pomoćni dio profesionalnih aktivnosti, kao što je primjerice nuđenje ili prihvaćanje ponude za ručak u vezi s poslovnim sastankom;
- je li ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primatelja ili je dostupan široj grupi koja bi mogla uključivati pojedince iz ili izvan poslodavne organizacije kao što su kupci ili dobavljači;
- uloga i pozicije ponuditelja ili onih kojima je ponuđen poticaj;
- zna li profesionalni računovođa ili ima razloga vjerovati da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka organizacije koja zapošljava drugu stranu;
- stupanj transparentnosti pri nuđenju poticaja;
- je li primatelj zahtijevao ili predložio poticaj;
- poznate ranije ponašanje ili reputacija ponuditelja.

#### Razmatranje poduzimanja dodatnih mjera

- 250.10. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe, prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati iako su zadovoljeni zahtjevi iz točaka Z250.7. i Z250.8.
- 250.10. P2. Primjeri radnji koji bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod takvih prijetnji uključuju:
- obavještavanje višeg menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje organizacijom koja zapošljava bilo profesionalnog računovođu ili ponuditelja o ponudi;
  - mijenjanje ili prekid poslovnog odnosa s ponuditeljem.

#### *Poticaji bez namjere neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe*

- 250.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu sadržani u konceptualnom okviru odnose se na situacije u kojima profesionalni računovođa zaključiti da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 250.11. P2. Ako je poticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori bit će na prihvatljivoj razini.

- 250.11. P3. Primjeri okolnosti u kojima bi nuđenje ili prihvaćanje poticaja moglo stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe uključuju:
- prijetnje temeljem osobnih interesa:
    - dobavljač je ponudio profesionalnom računovođi zaposlenje na pola radnog vremena;
  - prijetnje temeljem zblizenosti:
    - profesionalni računovođa redovno vodi kupca ili dobavljača na sportske događaje;
  - prijetnje temeljem zastrašenosti:
    - profesionalni računovođa prihvaća ugošćivanje koje bi se zbog njegove prirode moglo protumačiti kao neprimjereno ako bi bilo javno obznanjeno.
- 250.11. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvaćanja poticaja su jednaki čimbenicima iz točke 250.9. P3. koji se odnose na utvrđivanje postojanja namjere.
- 250.11. P5. Primjeri radnji kojima bi se mogle ukloniti prijetnje koje je prouzrokovalo nuđenje ili prihvaćanje takvog poticaja uključuju:
- odbijanje ili nenuđenje poticaja;
  - prenošenje odgovornosti za sve poslovne odluke koje se tiču druge strane na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom utjecaju kod donošenja odluka ili biti percipirana kao takva.
- 250.11. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama temeljem nuđenja ili prihvaćanja takvih poticaja uključuju:
- transparentno obavješćavanje višeg menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje organizacijom koja zapošljava profesionalnog računovođu ili druge strane o nuđenju ili prihvaćanju poticaja;
  - evidentiranje poticaja u registar koji drži organizacija koja zapošljava računovođu ili druga strana;
  - uključivanje primjerenog kontrolora koji na bilo koji drugi način ne sudjeluje u obavljanju profesionalne aktivnosti radi provjere rada koji je računovođa obavio ili odluka koje je donio u odnosu na fizičku osobu ili organizaciju od koje je prihvatio poticaj;

- doniranje poticaja u dobrotvorne svrhe i odgovarajuće objavljivanje te donacije, na primjer, osobama nadležnim za upravljanje ili fizičkoj osobi koja je ponudila poticaj;
- nadoknađivanje troškova primljenog poticaja kao što je ugošćivanje;
- vraćanje poticaja, kao što je dar, što je prije moguće nakon što je primljen.

### Članovi najuže ili uže obitelji

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

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

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

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

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

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

250.13. P2. Materijali za primjenu iz točke 250.10. P2. su relevantni i kod razrješavanja prijetnji koje bi mogle nastati ako postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje profesionalnog računovođe ili druge strane čak i ako član najuže ili uže obitelji prihvati savjet dan u skladu s točkom Z250.13.

*Primjena konceptualnog okvira*

- 250.14. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan nuđenja poticaja u okolnostima opisanim u točki Z250.12., prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati ako:
- (a) član najuže ili uže obitelji računovođe ponudi ili prihvati poticaj usprkos savjetu računovođe danom u skladu s točkom Z250.13. da to ne učini; ili
  - (b) računovođa nema razloga vjerovati u postojanje stvarne ili percipirane namjere neprimjerenog utjecanja na njegovo ili na ponašanje druge strane.
- 250.14. P2. Materijali za primjenu dani u točkama od 250.11. P1. do 250.11. P6. su relevantni za identificiranje, procjenjivanje i razrješavanje takvih prijetnji. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji u takvim okolnostima uključuju i vrstu ili blizinu odnosa navedenih u točki 250.13. P1.

**Ostala razmatranja**

- 250.15. P1. Ako poslodavna organizacija ponudi poticaj profesionalnom računovođi u vezi s financijskim interesima, naknadama i poticajima koji se vezuju uz njegov radni učinak, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 240.
- 250.15. P2. Ako se profesionalni računovođa susretne ili postane svjestan poticaja koji bi mogli dovesti do nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative od strane drugih osoba koje rade za ili postupaju prema uputama poslodavne organizacije, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 260.
- 250.15. P3. Ako se profesionalni računovođa suoči s pritiskom da ponudi ili prihvati poticaje koji bi mogli stvoriti prijetnju pridržavanju temeljnih načela, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 270.

**ODJELJAK 260.****REAGIRANJE NA NEPRIDRŽAVANJE ZAKONA I  
REGULATIVE****Uvod**

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

**Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na nepridržavanje zakona i regulative**

- 260.4. Karakteristično obilježje računovodstvene profesije je prihvaćanje odgovornosti za djelovanje u javnom interesu. Kod postupanja u slučaju nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) pridržavati se temeljnih načela integriteta i profesionalnog ponašanja;
  - (b) putem upozoravanja menadžmenta ili, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje organizacijom nastojati:
    - (i) omogućiti tim osobama korigiranje, uklanjanje ili ublažavanje posljedica identificiranog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje; ili

- (ii) spriječiti nepridržavanje u slučajevima kada do njega još nije došlo; i
- (c) poduzeti sve dodatne radnje u skladu s javnim interesom.

## Zahtjevi i materijali za primjenu

### Opće odredbe

- 260.5. P1. Nepridržavanje zakona i regulative (u daljem tekstu: nepridržavanje) čini svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće strane:
- (a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu;
  - (b) osobe nadležne za upravljanje tom poslodavnom organizacijom;
  - (c) menadžment te poslodavne organizacije; ili
  - (d) druge osobe koje rade za tu poslodavnu organizaciju ili postupaju po njenim uputama.
- 260.5. P2. Primjeri zakona i regulative na koje se odnosi ovaj odjeljak uključuju one koji uređuju problematiku;
- prijevара, korupcije, davanja i primanja mita;
  - pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene počinjenjem kaznenih djela;
  - tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
  - bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
  - zaštite podataka;
  - porezne i mirovinske obveze i plaćanja;
  - zaštite okoliša;
  - javnog zdravstva i sigurnosti.
- 260.5. P3. Nepridržavanje bi moglo dovesti do novčanih kazni, sudskih sporova ili drugih posljedica za poslodavnu organizaciju koje se mogu značajno odraziti na njene financijske izvještaje. Važno je i to da bi takvo nepridržavanje moglo imati implikacije i za javni interes u smislu potencijalnog nanošenja značajne štete ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenima ili široj javnosti. Za potrebe ovog odjeljka, nepridržavanje kojim se nanosi značajna šteta je ono nepridržavanje koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica za bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih djela uključuju počinjenje prijave koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagatelja, te povrede propisa u području zaštite okoliša i ugrožavanje zdravlja i sigurnosti zaposlenika ili drugih građana.

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

(a) svaki zahtjev da pitanje prijavi nadležnim tijelima; i

(b) svaku zabranu upozoravanja relevantne strane.

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

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

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

260.7. P3. Ovaj odjeljak ne uređuje:

(a) osobno nedolično ponašanje koje nije u vezi s poslovnom djelatnošću poslodavne organizacije

(b) nepridržavanje koju uzrokuju strane koje nisu strane navedene u točki 260.5. P1.

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

## **Odgovornosti menadžmenta poslodavne organizacije i osoba nadležnih za njeno upravljanje**

260.8. P1. Menadžment poslodavne organizacije, uz nadzor osoba nadležnih za upravljanje, dužan je osigurati odvijanje poslovanja poslodavne organizacije u skladu sa zakonom i regulativom. Menadžment i osobe nadležne za upravljanje također su dužni identificirati i postupiti sa svakim nepridržavanjem kojega počinu:

(a) poslodavna organizacija;

(b) osoba nadležna za upravljanje poslodavnom organizacijom;

(c) član menadžmenta; ili

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

### **Odgovornosti svih profesionalnih računovođa**

- Z260.9.** Ako organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu ima protokole i postupke za postupanje s nepridržavanjem ili sumnjom na nepridržavanje, računovođa će ih uzeti u razmatranje kod odlučivanja na koji način postupiti u odnosu na takvo nepridržavanje.
- 260.9. P1. Mnoge poslodavne organizacije uspostavile su protokole i postupke za prijavljivanje nepridržavanja ili sumnje na postojanje nepridržavanja unutar organizacije. Takvi protokoli i postupci mogu uključivati, na primjer, politike etičkog postupanja ili interne mehanizme u vezi sa zviždačima. Oni bi mogli uključivati i mogućnost anonimne prijave predmetnih pitanja kroz za to predviđene kanale.
- Z260.10.** Ako profesionalni računovođa postane svjestan pitanja na koje se primjenjuje ovaj odjeljak, korake koje odjeljak nalaže dužan je poduzeti pravovremeno. U svrhu pravovremenog poduzimanja koraka, računovođa će voditi računa o prirodi predmetnog pitanja i štete koja može biti učinjena interesima poslodavne organizacije, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika ili široj javnosti.

### **Odgovornosti viših profesionalnih računovođa u gospodarstvu**

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

#### *Stjecanje razumijevanja predmetnog pitanja*

- Z260.12.** Ako viši profesionalni računovođa tijekom obavljanja profesionalnih aktivnosti postane svjestan nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje steći će razumijevanje predmetnog pitanja. Ovo razumijevanje će uključiti:
- (a) vrstu počinjenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje i okolnosti pod kojima se ona dogodila ili bi se mogla dogoditi;
  - (b) primjenu relevantnih zakona i regulative na te okolnosti; i



- (c) procjenu mogućih posljedica za poslodavnu organizaciju, ulagatelje, vjerovnike, zaposlenike ili širu javnost.

- 260.12. P1. Od višeg profesionalnog računovođe se očekuje da primjenjuje svoje znanje, profesionalnu prosudbu i stručnost. Međutim, ne očekuje se i da ima razinu poznavanja zakona i regulative višu od one koja se zahtijeva za ulogu računovođe u okviru poslodavne organizacije. Odluku o tome je li neko djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.
- 260.12. P2. Ovisno o prirodi i važnosti predmetnog pitanja, viši profesionalni računovođa bi mogao poduzeti ili dovesti do poduzimanja interne istrage tog pitanja. Računovođa bi se također mogao, na povjerljivoj osnovi, posavjetovati s drugim osobama iz poslodavne organizacije ili s predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnicima.

### *Postupanje s predmetnim pitanjem*

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

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

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

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

260.14. P1. Svrha komuniciranja s osobama nadležnim za upravljanje o predmetnom pitanju je u tome da se dobije njihova suglasnost za poduzimanje odgovarajućih mjera u odnosu na to pitanje i omogućiti istima ispunjavanje svojih obveza.

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

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

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

*Utvrđivanje potrebe za dodatnim djelovanjem*

**Z260.16.** Viši profesionalni računovođa će procijeniti je li reagiranje njegovih nadređenih, ako postoje, i osoba nadležnih za upravljanje primjereno.

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

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

**Z260.17.** Ovisno o reagiranju nadređenih višem profesionalnom računovođi, ako postoje, i osoba nadležnih za upravljanje, računovođa će utvrditi je li u javnom interesu potrebno dodatno djelovati.

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

- pravni i regulatorni okvir;
- hitnost situacije;
- sveprisutnost predmetnog pitanja u različitim segmentima rada poslodavne organizacije;
- ima li viši profesionalni računovođa i dalje povjerenje u integritet svojih nadređenih i osoba nadležnih za upravljanje;
- vjerojatnost da bi se nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje mogli ponoviti;

- postoje li kredibilni dokazi da je nanesena značajna stvarna ili potencijalna šteta interesima poslodavne organizacije, ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti.

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

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

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

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

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

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

### Traženje savjeta

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

- interne konzultacije;
- pribavljanja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određene vrste djelovanja;

- konzultiranje na povjerljivoj osnovi s regulatornim ili profesionalnim tijelom.

### Odlučivanje o obavještanju nadležnih tijela o predmetnom pitanju

260.20. P1. Obavještanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju je isključeno ako je suprotno zakonu ili regulativi. U drugim slučajevima, svrha obavještanja nadležnih tijela je omogućiti odgovarajućim tijelima poduzimanje istrage o predmetnom pitanju i djelovanje u javnom interesu.

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

- je poslodavna organizacija uključena u davanje/primanje mita (na primjer, predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela vlasti u svrhu dobivanja velikih ugovora);
- poslodavna organizacija podliježe regulaciji i pitanje je tako važno da može ugroziti njeno odobrenje za rad;
- je poslodavna organizacija uvrštena na burzu vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi moglo rezultirati negativnim posljedicama na fer i uredno trgovanje vrijednosnim papirima poslodavne organizacije ili predstavljati sustavni rizik za financijska tržišta;
- vjerojatno je da će poslodavna organizacija prodati proizvode štetne po zdravlje ili sigurnost ljudi;
- poslodavna organizacija svojim klijentima promovira shemu koja će ima pomoći utajiti porez.

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

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

- postoji li stvarna ili potencijalna prijetnja fizičkoj sigurnosti višeg profesionalnog računovođe ili drugih osoba.

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

### *Predstojeća povreda zakona ili regulative*

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

### *Dokumentiranje*

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

- predmetno pitanje;
- ishod razgovora s nadređenima računovođi, ako postoje, i osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su nadređeni računovođe, ako postoje, i osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove djelovanja koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa zadovoljan ispunjavanjem svoje dužnosti u skladu s točkom Z260.17.

### *Odgovornosti profesionalnih računovođa koji nisu viši profesionalni računovođe*

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

- 260.24. P1. Od profesionalnog računovođe se očekuje da primijeni svoje znanje, profesionalnu prosudbu i stručnost. Međutim od računovođe se ne očekuje da ima razinu poznavanja zakona i regulative višu od one koja je potrebna za ulogu računovođe u okviru poslodavne organizacije. Odluku o tome je li djelo nepridržavanje u konačnici donosi sud ili drugo nadležno tijelo.
- 260.24. P2. Ovisno o prirodi i važnosti predmetnog pitanja, profesionalni računovođa bi se mogao, na povjerljivoj osnovi, posavjetovati s drugim osobama iz poslodavne organizacije, s predstavnicima profesionalnog tijela ili pravnim savjetnikom.
- Z260.25.** Ako profesionalni računovođa identificira ili sumnja na nepridržavanje koje je nastalo ili bi moglo nastati, on će, podložno točki Z260.9., o tom pitanju obavijestiti svog neposredno nadređenog kako bi tom nadređenom omogućio primjereno djelovanje. Ako se čini da je neposredno nadređeni računovođa umiješan u predmetno pitanje, računovođa će o pitanju obavijestiti sljedeću višu razinu menadžmenta unutar poslodavne organizacije.
- Z260.26.** U izuzetnim okolnostima, profesionalni računovođa može odlučiti da je obavještavanje nadležnog tijela o predmetnom pitanju primjereni smjer djelovanja. Ako profesionalni računovođa takvo obavještavanje obavi u skladu s točkom 260.20. P2. i A3., onda je takvo obavještavanje dopušteno sukladno točki Z114.1. (d) Kodeksa. Prilikom obavještavanja nadležnih tijela, profesionalni računovođa će djelovati u dobroj vjeri i biti oprezan u davanju izjava i iznošenju tvrdnji.

## Dokumentiranje

- 260.27. P1. Profesionalni računovođa se potiče da u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje iz djelokruga ovog odjeljka dokumentira sljedeće:
- predmetno pitanje;
  - ishode razgovora s nadređenim računovođe, menadžmentom i, ako je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
  - na koji način je nadređeni računovođe reagirao na pitanje;
  - smjerove djelovanja koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke.

**ODJELJAK 270.****PRITISAK RADI POVREDE TEMELJNIH NAČELA****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z270.3.** Profesionalni računovođa neće:
- (a) dopustiti da pritisak koji druge osobe rade na njega dovede do povrede temeljnih načela; odnosno
  - (b) raditi pritisak na druge osobe za koji zna ili ima razloga vjerovati da bi naveo te osobe na povredu temeljnih načela.
- 270.3. P1. Profesionalni računovođa bi prilikom obavljanja profesionalne aktivnosti mogao biti izložen pritisku koji stvara prijetnje pridržavanju temeljnih načela, kao što je prijetnja temeljem zastrašenosti. Pritisak bi mogao biti implicitan ili eksplicitan i mogao bi:
- dolaziti iz organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu, primjerice od kolege ili nadređenog;
  - dolaziti od vanjskih pojedinaca ili organizacija, kao što su dobavljači, kupci ili zajmodavci;
  - proizlaziti iz unutarnjih ili vanjskih ciljeva i očekivanja.
- 270.3. P2. Primjeri pritiska koji bi mogao stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela uključuju:
- Pritisak u vezi sa sukobima interesa:
    - pritisak od člana obitelji koji pokušava dobiti ugovor kao dobavljač organizacije koja zapošljava profesionalnog računovođu na način da izaberu njega a ne drugog potencijalnog dobavljača.

Vidjeti i odjeljak 210., *Sukobi interesa*.

- Pritisak u cilju utjecanja na pripremanje i prikazivanje informacija:
  - pritisak s ciljem prikazivanja financijskih rezultata na način koji dovodi u zabludu kako bi zadovoljili očekivanja ulagatelja, analitičara ili zajmodavaca;
  - pritisak izabranih dužnosnika na računovođe u javnoj praksi da biračima prikažu programe ili projekte na način koji dovodi u zabludu;
  - pritisak kolega s ciljem iskazivanja primitaka, izdataka ili stope prinosa na način koji dovodi u zabludu kako bi se pristrano utjecalo na odluke o kapitalnim ulaganjima i nabavama;
  - pritisak nadređenih da se odobre ili obrade rashodi koji nisu opravdani rashodi poslovanja;
  - pritisak s ciljem prikrivanja izvještaja o unutarnjoj reviziji koji sadrže neželjene nalaze.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Dokumentiranje**

270.4. A1. Profesionalni računovođa se potiče dokumentirati:

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

**DIO 3. –****PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI**

	stranica
Odjeljak 300. Primjena konceptualnog okvira – profesionalni računovođe u javnoj praksi .....	71
Odjeljak 310. Sukobi interesa .....	79
Odjeljak 320. Profesionalna imenovanja .....	86
Odjeljak 321. Druga mišljenja .....	91
Odjeljak 330. Naknade i druge vrste nagrađivanja .....	93
Odjeljak 340. Poticaji, uključujući darove i ugošćivanja .....	96
Odjeljak 350. Čuvanje imovine klijenata .....	102
Odjeljak 360. Reagiranje na nepridržavanje zakona i regulative .....	103

**DIO 3. –  
PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI  
ODJELJAK 300.**

**PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA –  
PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI**

**Uvod**

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

## Zahtjevi i materijali za primjenu

### Opće odredbe

- Z300.4.** Profesionalni računovođa će pridržavati se temeljnih načela iz odjeljka 110. i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirao, procijenio i postupao s prijetnjama pridržavanju temeljnih načela.
- Z300.5.** Kod postupanja s etičkim problemom, profesionalni računovođa će razmotriti kontekst u kojem je problem nastao ili bi mogao nastati. Ako osoba koja je profesionalni računovođa u javnoj praksi profesionalne aktivnosti obavlja u skladu sa svojim odnosom s društvom, bilo u svojstvu ugovaratelja, zaposlenika ili vlasnika, ta osoba će se pridržavati odredbi dijela 2 koje se primjenjuju na te okolnosti.
- 300.5. P1. Primjeri situacija u kojima se odredbe dijela 2 primjenjuju na profesionalnog računovođu u javnoj praksi uključuju:
- suočavanje sa sukobom interesa kada osoba odgovara za odabir dobavljača za društvo u uvjetima u kojima bi član najuže obitelji računovođe mogao steći financijsku korist od tog ugovora. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 210;
  - pripremanje ili prezentiranje financijskih informacija za klijenta ili društvo računovođe. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 220;
  - dobavljač društva nudi poticaje računovođi, kao što je redovito nuđenje besplatnih ulaznica za sportske događaje. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 250;
  - računovođa je izložen pritisku angažiranog partnera da netočno iskaže naplative sati za angažman kod klijenta. U takvim okolnostima primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 270.

### Identificiranje prijetnji

- 300.6. P1. Prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi biti stvorene zbog čitavog niza činjenica i okolnosti. Kategorije prijetnji opisane su u točki 120.6. P3. U nastavku teksta navode se primjeri činjenica i okolnosti iz svake kategorije prijetnji koje bi mogle stvoriti prijetnje za profesionalnog računovođu kod obavljanja profesionalne usluge.
- (a) prijetnje temeljem osobnih interesa
- profesionalni računovođa ima izravan financijski interes u klijentu;

- profesionalni računovođa nudi nisku cijenu usluga da bi bio angažiran a ta cijena je toliko niska da bi se moglo pokazati nemogućim obaviti tu profesionalnu uslugu u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima
  - profesionalni računovođa ima bliski poslovni odnos s klijentom;
  - profesionalni računovođa ima pristup povjerljivim informacijama koje je moguće iskoristiti za stjecanje osobne koristi;
  - profesionalni računovođa je otkrio značajnu pogrešku kod ocjene rezultata do kojih je došao član društva računovođe tijekom ranijeg pružanja usluge;
- (b) prijetnje temeljem samoprovjere
- profesionalni računovođa izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja o učinkovitosti rada financijskih sustava nakon što je implementirao te sustave;
  - profesionalni računovođa je pripremio izvorne podatke koji su korišteni za pripremu podataka koji su predmetno pitanje angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- (c) prijetnje temeljem zagovaranja
- profesionalni računovođa promovira interese klijenta ili dionice u društvu klijenta;
  - profesionalni računovođa zastupa klijenta kao odvjetnik u parnicama ili sporovima protiv trećih strana;
  - profesionalni računovođa lobira za pravni propis u ime klijenta;
- (d) prijetnje temeljem zblizenosti
- član najuže ili uže obitelji profesionalnog računovođe je direktor ili odgovorna osoba klijenta;
  - direktor, druga odgovorna osoba ili zaposlenik klijenta je u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na predmet angažmana a u nedavnoj prošlosti je bio partner na angažmanu;
  - član revizijskog tima dugotrajno je povezan s klijentom usluga revizije;

- (e) prijetnje temeljem zastrašenosti
- profesionalnom računovođi prijete dobivanje otkaza na angažmanu kod klijenta ili u društvu zbog neslaganja oko profesionalnog pitanja;
  - profesionalni računovođa osjeća pritisak da se suglasi s presudbom klijenta jer klijent ima višu razinu stručnosti u vezi s određenim pitanjem od računovođe;
  - profesionalni računovođa je obaviješten da neće dobiti planirano profesionalno unapređenje ako se ne suglasi s neprimjerenim računovodstvenim postupanjem;
  - profesionalni računovođa je prihvatio značajan dar od klijenta i izložen je prijetnji da to prihvaćanje dara bude javno objavljeno.

### **Procjenjivanje prijetnji**

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

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

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

#### *Klijent i njegovo poslovno okruženje*

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

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

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

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

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

### *Društvo i njegovo poslovno okruženje*

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

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



*Razmatranje novih informacija ili promjena činjenica i okolnosti*

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

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

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

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

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

**Postupanje s prijetnjama**

300.8. P1. Točke od Z120.10. do 120.10. P2. sadrže zahtjeve i materijale za primjenu kod postupanja s prijetnjama koje nisu na prihvatljivoj razini.

*Primjeri mjera zaštite*

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

- dodjeljivanjem dodatnog vremena i kvalificiranog osoblja za obavljanje potrebnih zadataka kada je angažman prihvaćen mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnih interesa;
- uključivanjem odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima za obavljanje provjere obavljenog posla ili, po potrebi, za pomoć savjetima mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem samoprovjere;

- uključivanjem različitih partnera i angažiranih timova koji odgovaraju različitim nadređenim osobama radi pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga s izražavanjem uvjerenja mogle bi se razriješiti prijetnje temeljem samoprovjere, zblizenosti ili zagovaranja;
- uključivanjem drugog društva radi obavljanja ili ponovnog obavljanja dijela angažmana mogle bi se razriješiti prijetnje temeljem osobnog interesa, samoprovjere, zagovaranja, zblizenosti ili zastrašenosti;
- obavještavanjem klijenata o svim naknadama ili provizijama dobivenim za posredovanje kod usluga ili proizvoda mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnih interesa;
- razdvajanjem timova kod rada na pitanjima povjerljive prirode mogla bi se razriješiti prijetnja temeljem osobnih interesa.

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

Odgovarajući kontrolor

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

### **Komuniciranje s osobama nadležnim za upravljanje**

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

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

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

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

- Z300.10.** Ako je profesionalni računovođa komunicirao s osobama koje imaju i odgovornosti menadžmenta i upravljačke odgovornosti, računovođa se mora uvjeriti da komunikacija s tim osobama predstavlja adekvatno informiranje svih osoba koje su zadužene za upravljanje s kojima bi računovođa uobičajeno komunicirao.
- 300.10. P1. U nekim okolnostima, sve osobe nadležne za upravljanje su uključene i u menadžment subjekta, na primjer, u malom poslovnom subjektu gdje jedini vlasnik vodi subjekt i nitko drugi nema upravljačku ulogu. U takvim slučajevima, ako se o pitanjima komunicira s osobom ili osobama koje imaju odgovornosti menadžmenta a ta osoba/osobe su zadužene i za upravljanje, profesionalni računovođa je zadovoljio zahtjev za komuniciranjem s osobama nadležnim za upravljanje.

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

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z310.4.** Profesionalni računovođa neće dopustiti da sukob interesa kompromitira njegovu profesionalnu ili poslovnu prosudbu.
- 310.4. P1. Primjeri okolnosti koje bi mogle stvoriti sukob interesa uključuju:
- pružanje savjetodavnih usluga u vezi transakcije klijentu koji želi steći klijenta revizije, onda kada je društvo tokom revizije došlo do povjerljivih informacija koje bi mogle biti relevantne za tu transakciju;
  - savjetovanje dva klijenta u isto vrijeme onda kada se oba natječu u stjecanju iste kompanije a savjet bi mogao biti relevantan za njihovu konkurentsku poziciju;
  - pružanje usluga prodavatelju i kupcu u vezi s istom transakcijom;

- procjenjivanje vrijednosti imovine za dvije strane koje su u suprotstavljenim pozicijama u odnosu na tu imovinu;
- zastupanje dva klijenta koja se spore jedan protiv drugog u istom predmetu, kao što je brakorazvodna parnica ili razvrgnuće partnerstva;
- kod ugovora o licenci, davanje izvješća s izražavanjem uvjerenja davatelju licence o pripadnim licencnim naknadama, te istovremeno savjetovanje korisnika licence o iznosu koji je dužan platiti;
- savjetovanje klijenta da ulaže u gospodarski subjekt u kojem, na primjer, bračni partner profesionalnog računovođe ima financijske interese;
- davanje strateških savjeta klijentu u vezi s njegovim konkurentskim položajem, pri tome sudjelujući u zajedničkom pothvatu ili imajući slične interese u važnom konkurentu klijenta;
- davanje savjeta klijentu u pogledu stjecanja gospodarskog subjekta za kojeg je zainteresirano i samo društvo;
- davanje savjeta klijentu o kupnji proizvoda ili nabavi usluge, pri tome imajući sklopljen ugovor o licenci ili o trgovačkom posredovanju s potencijalnim prodavateljem tog proizvoda ili usluge.

## Identificiranje sukoba

### *Opće odredbe*

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

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

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

- 310.5. P2. Učinkovit postupak identifikacije postojećih ili mogućih sukoba interesa razmotrit će sljedeće čimbenike:
- vrstu profesionalne usluge koja se pruža;
  - veličinu društva;
  - veličinu i vrstu klijentele;
  - strukturu društva, na primjer broj i zemljopisni razmještaj ureda.
- 310.5. P3. Više informacija u vezi s prihvaćanjem klijenata sadržano je u odjeljku 320., *Profesionalna imenovanja*.

### *Promjene okolnosti*

- Z310.6.** Tijekom obavljanja angažmana, profesionalni računovođa će ostati na oprezu spram promjena vrste usluga, interesa i odnosa koje bi mogle stvoriti sukob interesa.
- 310.6. P1. Vrste usluga, interesa i odnosa mogle bi se mijenjati tijekom angažmana. Ovo se osobito odnosi na slučajeve kada se od profesionalnog računovođe zatraži obavljanje angažmana u uvjetima koji bi mogli prerasti u suparničke, čak i ako strane koje su angažirale računovođu možda u početku nisu bile u sporu.

### *Umrežena društva*

- Z310.7.** Ako je društvo član mreže, profesionalni računovođa će razmotriti sukobe interesa za koje ima razloga vjerovati da bi mogli postojati ili proizaći iz interesa i odnosa nekog umreženog društva.
- 310.7. P1. Čimbenici koje treba razmotriti kod identificiranja interesa i odnosa koji uključuju neko umreženo društvo uključuju:
- vrstu profesionalnih usluga koje se pružaju;
  - klijente mreže;
  - zemljopisnu lokaciju svih relevantnih strana.

### **Prijetnje nastale iz sukoba interesa**

- 310.8. P1. Općenito, što je izravnija veza između profesionalne usluge i pitanja u odnosu na koje strane imaju suprotstavljene interese, to je veći stupanj vjerojatnosti da prijetnja nije na prihvatljivoj razini.
- 310.8. P2. Čimbenici koji su relevantni kod procjene razine prijetnje nastale iz sukoba interesa uključuju mjere na sprječavanju neovlaštenog otkrivanja povjerljivih informacija tijekom pružanja profesionalnih usluga u vezi istog pitanja za dva ili više klijenata koji imaju suprotstavljene interese u odnosu na to pitanje. Ove mjere uključuju:

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

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

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

## **Objavljivanje i suglasnost**

### *Opće odredbe*

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

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

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

- 310.9. P2. Objavljivanje i suglasnost mogli bi imati različite oblike, na primjer:
- davanje klijentima općih informacija o okolnostima u kojima, kao stvar standardne prakse, profesionalni računovođa ne pruža usluge samo jednom klijentu na ekskluzivnoj osnovi (na primjer, na području određene vrste profesionalne usluge ili sektora tržišta). Ovime se klijentu omogućuje davanje odgovarajuće opće suglasnosti. Na primjer, računovođa bi mogao objaviti opće informacije u sklopu standardnih općih uvjeta angažmana;
  - davanje zahvaćenim klijentima dovoljno detaljnih konkretnih informacija o okolnostima određenog sukoba kako bi o danom pitanju mogli odlučiti na osnovi poznavanja činjenica i u skladu s time dati izričitu suglasnost. Ovo objavljivanje bi moglo uključivati detaljno prikazivanje okolnosti i sveobuhvatno objašnjenje svih planiranih mjera zaštite i uključenih rizika;
  - suglasnost bi se mogla podrazumijevati iz načina na koji se klijenti ponašaju u okolnostima u kojima profesionalni računovođa raspolaže s dovoljno dokaza da može zaključiti da su klijenti okvirno upoznati s tim okolnostima i prihvaćaju sukob interesa ako ne iznesu prigovor na njegovo postojanje.

- 310.9. P3. U pravilu je potrebno:
- (a) klijentima zahvaćenim sukobom objaviti vrstu sukoba interesa i način na koji su razriješene sve nastale prijetnje;
  - (b) pribaviti suglasnost zahvaćenih klijenata za pružanje profesionalne usluge ako su primijenjene mjere zaštite kojima se razrješava prijetnja.

- 310.9. P4. Ako navedeno objavljivanje ili suglasnost nisu dani u pisanom obliku, profesionalni računovođa se potiče dokumentirati:
- (a) vrstu okolnosti iz kojih proizlazi sukob interesa;
  - (b) mjere zaštite koje su, po potrebi, primijenjene kako bi se razriješile prijetnje; i
  - (c) pribavljenu suglasnost.

*Ako je odbijeno davanje izričite suglasnosti*

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

- (a) okončati ili odbiti nastavak pružanja profesionalnih usluga koje bi dovele do sukoba interesa; i
- (b) prekinuti relevantne odnose ili otuđiti relevantne interese kako bi uklonio prijetnju ili je reducirao na prihvatljivu razinu.



## Povjerljivost

### Opće odredbe

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

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

### *Ako bi objavljivanje radi pribavljanja suglasnosti predstavljalo povredu povjerljivosti*

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

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

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

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

### Dokumentiranje

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

- (a) vrstu okolnosti, uključujući ulogu koju će računovođa imati;

- (b) konkretne uspostavljene mjere za sprječavanje objavljivanja informacija između angažiranih timova koji rade za dva klijenta;  
i
- (c) zašto je opravdano prihvatiti ili nastaviti rad na angažmanu.

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

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

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

- 320.3. P1. Prijetnje pridržavanju načela integriteta ili profesionalnog ponašanja mogle bi biti stvorene iz, na primjer, upitnih aktivnosti povezanih s klijentom (njegovim vlasnicima, menadžmentom ili poslovanjem). Upitne aktivnosti koje bi, ako su poznate, mogle stvoriti takvu prijetnju uključuju umiješanost klijenta u protuzakonite aktivnosti, nepoštenje, upitne prakse financijskog izvještavanja ili druge vrste neetičnog ponašanja.
- 320.3. P2. Čimbenici koji su relevantni kod procjenjivanja razine takve prijetnje uključuju:
- razinu poznavanja i razumijevanja klijenta, njegovih vlasnika, menadžmenta i osoba nadležnih za upravljanje, te poslovnih aktivnosti;
  - predanost klijenta postupanju s upitnim aktivnostima kroz, na primjer, unapređenje praksi korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 320.3. P3.

- 320.3. P3. Prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnih interesa stvara se onda kada angažirani tim nema ili ne može steći kompetencije potrebne za pružanje profesionalnih usluga.
- 320.3. P4. Čimbenici koji su relevantni kod procjenjivanja razine takve prijetnje uključuju:
- odgovarajuće razumijevanje:
    - vrste poslovne djelatnosti klijenta;
    - složenosti njegovog poslovanja;
    - posebnih zahtjeva angažmana; i
    - svrhe, vrste i opsega posla koji treba obaviti;
  - poznavanje relevantnih gospodarskih djelatnosti ili predmetnog pitanja;
  - posjedovanje iskustva u vezi s relevantnim regulatornim zahtjevima ili zahtjevima izvještavanja;
  - postojanje politika i postupaka kontrole kvalitete koji su oblikovani s ciljem pružanja razumnog uvjerenja da se angažmani prihvaćaju samo ako se mogu kompetentno obaviti.
- 320.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnih interesa uključuju:
- dodjeljivanje dovoljno osoblja s potrebnim kompetencijama;
  - ugovaranje realnih rokova za obavljanje angažmana;
  - korištenje stručnjaka, ako je potrebno.

## Promjene u profesionalnim imenovanjima

### Opće odredbe

- Z320.4.** Profesionalni računovođa će utvrditi postoje li razlozi za neprihvaćanje angažmana onda kada:
- (a) potencijalni klijent od njega zatraži da zamijeni drugog računovođu;
  - (b) razmatra davanje ponude za angažman koji trenutno obavlja drugi računovođa; ili
  - (c) razmatra prihvaćanje posla koji je komplementaran ili dopunski u odnosu na posao drugog računovođe.
- 320.4. P1. Moguće je postojanje razloga za neprihvaćanje angažmana. Jedan takav razlog bi mogao biti taj da prijetnju izazvanu činjenicama i okolnostima nije moguće razriješiti primjenom zaštitnih mjera. Na primjer, prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako profesionalni računovođa prihvati angažman prije nego li spozna sve relevantne činjenice.
- 320.4. P2. Ako se od profesionalnog računovođe traži obavljanje posla koji je komplementaran ili dopunski u odnosu na posao postojećeg ili ranijeg računovođe, mogla bi biti stvorena prijetnja pridržavanju načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje temeljem osobnih interesa, na primjer, kao rezultat nepotpunih informacija.
- 320.4. P3. Čimbenik koji je relevantan kod procjene razine prijetnje je navodi li ponuda da će prije prihvaćanja angažmana računovođa tražiti kontakt s postojećim ili prethodnim računovođom. Takav kontakt predloženom računovođi pruža priliku za raspitivanje o tome postoje li bilo kakvi razlozi zbog kojih ne bi trebalo prihvatiti angažman.
- 320.4. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja prijetnji temeljem osobnih interesa uključuju:
- traženje od postojećeg ili prethodnog računovođe da pruži njemu poznate informacije kojih, po mišljenju postojećeg ili prethodnog računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome da li prihvatiti angažman. Na primjer, upit bi mogao otkriti ranije nepoznate važne činjenice i ukazati na neslaganja s postojećim ili prethodnim računovođom koja bi mogla utjecati na odluku o prihvaćanju imenovanja;
  - pribavljanje informacija iz drugih izvora, kao što su postavljanje upita trećim stranama ili pozadinske provjere ranijeg djelovanja višeg menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje klijentom.

*Komunikacija s postojećim ili prethodnim računovođom*

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

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

*Komunikacija s predloženim računovođom*

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

(a) postupiti u skladu s primjenjivim zakonima i regulativom koji uređuju ovakve molbe; i

(b) pružiti tražene informacije iskreno i nedvosmisleno.

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

(a) tome ima li postojeći ili prethodni računovođa dopuštenje klijenta za komunikaciju; i

(b) zakonskim i etičkim zahtjevima koji se odnose na takvu komunikaciju i otkrivanje informacija koji bi se mogli razlikovati ovisno o jurisdikciji.

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

*Promjene u imenovanjima kod revizije ili uvida*

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

(a) ako klijent dopusti postojećem ili prethodnom računovođi da otkrije činjenice ili druge informacije, postojeći ili prethodni računovođa će ih dati iskreno i nedvosmisleno; i

- (b) ako klijent ne da ili odbije dati dopuštenje postojećem ili prethodnom računovođi za komuniciranje o poslovima klijenta s predloženim računovođom, postojeći ili prethodni računovođa će o tome obavijestiti predloženog računovođu koji će pažljivo razmotriti takav propust ili odbijanje klijenta prije nego donese odluku o tome hoće li prihvatiti imenovanje ili ne.

### **Nastavak rada za klijenta i na angažmanu**

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

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

### **Korištenje rada stručnjaka**

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

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

**ODJELJAK 321.****DRUGA MIŠLJENJA****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

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



*Ako subjekt odbije dati dopuštenje za komuniciranje*

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

**ODJELJAK 330.****NAKNADE I DRUGE VRSTE NAGRADA****Uvod**

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

**Materijali za primjenu****Visina naknada**

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

## Uvjetovane naknade

- 330.4. P1. Uvjetovane naknade se primjenjuju kod nekih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja. Međutim, u određenim okolnostima mogle bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela, osobito prijetnju pridržavanju načela objektivnosti temeljem osobnih interesa.
- 330.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:
- vrstu angažmana;
  - mogući raspon iznosa naknade;
  - osnovicu za obračunavanje naknade;
  - informiranje namjeravanih korisnika o poslu koji obavlja profesionalni računovođa i osnovici za obračun nagrade;
  - politike i postupke kontrole kvalitete;
  - hoće li ishode ili rezultate transakcije provjeriti neovisna treća strana;
  - je li visinu naknade odredila neovisna treća strana, kao što je regulatorno tijelo.
- 330.4. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnih interesa uključuju:
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja radi provjere rada koji je obavio profesionalni računovođa;
  - pribavljanje prethodnog pisanog ugovora s klijentom o osnovici za obračunavanje naknade.
- 330.4. P4. Zahtjevi i materijali za primjenu koji se odnose na uvjetovane naknade za usluge pružene klijentima revizije, uvida i drugih usluga s izražavanjem uvjerenja sadržani su u *Međunarodnim standardima neovisnosti*.

## **Naknade za upućivanje ili provizije**

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

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

330.5. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjom temeljem osobnih interesa uključuju:

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

## **Kupnja ili prodaja društva**

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

**ODJELJAK 340.****POTICAJI, UKLJUČUJUĆI DAROVE I UGOŠĆIVANJA****Uvod**

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

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

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

**Poticaji koje zabranjuju zakoni i regulativa**

- Z340.5.** U mnogim jurisdikcijama postoje zakoni i regulativa, poput onih koji se odnose na davanje i primanje mita i korupciju, koji zabranjuju nuđenje

ili prihvaćanje poticaja u određenim okolnostima. Profesionalni računovođe će steći razumijevanje relevantnih zakona i regulative i primjenjivati ih kad god se susretnu s takvim okolnostima.

### **Poticaji koje ne zabranjuje zakon i regulativa**

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

#### *Poticaji s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe*

**Z340.7.** Profesionalni računovođa neće nuditi ili poticati druge na nuđenje bilo koje vrste poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

**Z340.8.** Profesionalni računovođa neće prihvatiti ili poticati druge na prihvaćanje bilo koje vrste poticaja koji se nudi ili za koji računovođa smatra da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da se nudi s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

340.9. P1. Smatra se da poticaj ima neprimjereni utjecaj na ponašanje osobe ako dovede do toga da osoba postupa na neetičan način. Takav neprimjereni utjecaj može biti usmjeren na primatelja ili na drugog pojedinca koji je na neki način povezan s primateljem. Temeljna načela su primjereni referentni okvir za profesionalnog računovođu pri razmatranju što čini neetično ponašanje bilo računovođe ili, po potrebi analogijom, drugog pojedinca.

340.9. P2. Povreda temeljnog načela integriteta nastaje kada profesionalni računovođa ponudi ili prihvati ili potiče druge na nuđenje ili prihvaćanje poticaja s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.

340.9. P3. Utvrđivanje postoji li stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje druge osobe zahtijeva profesionalnu prosudbu. Čimbenici koji su relevantni za razmatranje mogli bi uključivati:

- vrstu, učestalost, vrijednost i ukupni utjecaj poticaja;
- vrijeme kada je poticaj ponuđen u odnosu na svaku radnju ili odluku na koju bi mogao utjecati;
- je li poticaj običaj ili kulturalna praksa u danim okolnostima, na primjer, nuđenje poklona prigodom vjerskih blagdana ili vjenčanja;

- je li poticaj sastavni dio i doprinosi pružanju profesionalne usluge, na primjer, nuđenje ili prihvaćanje ponude za ručak kada je on povezan s poslovnim sastankom;
- je li ponuđeni poticaj ograničen na konkretnog primatelja ili je dostupan široj grupi, koja bi mogla uključivati pojedince iz ili izvan društva, kao što su dobavljači klijenta;
- uloge i pozicije pojedinaca koje nude ili kojima je ponuđen poticaj u društvu ili klijentu;
- zna li profesionalni računovođa ili ima razloga vjerovati da bi prihvaćanje tog poticaja predstavljalo povredu politika ili postupaka klijenta;
- razina transparentnosti pri nuđenju poticaja;
- je li primatelj zahtijevao ili zamolio poticaj;
- poznato ranije ponašanje ili reputacija ponuditelja.

#### Razmatranje poduzimanja dodatnih radnji

- 340.10. P1. Ako profesionalni računovođa postane svjestan da se neki poticaj nudi sa stvarnom ili percipiranom namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje, prijetnje pridržavanju temeljnih načela mogle bi nastati i ako su zadovoljeni zahtjevi iz točaka Z340.7. i Z340.8.
- 340.10. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji uključuju:
- obavještanje višeg menadžmenta društva ili osoba nadležnih za upravljanje klijentom o ponudi;
  - mijenjanje ili prekidanje poslovnog odnosa s klijentom.

#### *Poticaji bez namjere neprimjerenog utjecanja na ponašanje*

- 340.11. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu sadržani u konceptualnom okviru primjenjuju se na situacije u kojima profesionalni računovođa zaključi da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje primatelja ili drugog pojedinca.
- 340.11. P2. Ako je poticaj zanemariv i beznačajan, svaka prijetnja koju stvori biti će na prihvatljivoj razini.

- 340.11. P3. Primjeri okolnosti u kojima bi nuđenje ili prihvaćanje poticaja moglo stvoriti prijetnje čak i ako je profesionalni računovođa zaključio da ne postoji stvarna ili percipirana namjera neprimjerenog utjecanja na ponašanje uključuju:
- prijetnje temeljem osobnih interesa:
    - strana zainteresirana za stjecanje klijenta je ponudila ugostiti profesionalnog računovođu koji klijentu pruža usluge u vezi s korporativnim financiranjem;
  - prijetnje temeljem zblizenosti:
    - profesionalni računovođa redovno vodi postojećeg ili potencijalnog klijenta na sportske događaje; .
  - prijetnje temeljem zastrašenosti:
    - profesionalni računovođa prihvaća od klijenta ugošćivanje koje bi se zbog njegove prirode moglo percipirati kao neprimjereno ako bi bilo javno obznanjeno.
- 340.11. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji nastalih kao rezultat nuđenja ili prihvaćanja takvog poticaja su jednaki čimbenicima iz točke 340.9. P3. za utvrđivanje postojanja namjere.
- 340.11. P5. Primjeri radnji kojima bi se mogle ukloniti prijetnje koje je prouzrokovalo davanje ili prihvaćanje takvog poticaja uključuju:
- odbijanje ili nenuđenje poticaja;
  - prenošenje odgovornosti za pružanje svih profesionalnih usluga klijentu na drugu osobu za koju profesionalni računovođa nema razloga vjerovati da bi mogla biti podložna neprimjerenom utjecaju kod pružanja usluga ili biti percipirana kao takva.
- 340.11. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja prijetnji temeljem nuđenja ili primanja poticaja su:
- transparentno obavješćavanje višeg menadžmenta društva ili klijenta o nuđenju ili prihvaćanju poticaja;
  - evidentiranje poticaja u registar koji prati viši menadžment društva ili druga osoba nadležna za pridržavanje etičkih normi u okviru društva ili koji vodi klijent;
  - uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji na bilo koji drugi način ne sudjeluje u pružanju te profesionalne usluge radi



provjere svih poslova koje je profesionalni računovođa obavio ili odluka koje je donio u odnosu na klijenta od kojeg je prihvatio poticaj;

- doniranje poticaja u dobrotvorne svrhe i primjerno objavljivanje te donacije, na primjer, članu višeg menadžmenta društva ili pojedincu koji je ponudio poticaj;
- nadoknada troškova poticaja, na primjer ugošćivanja čiji je računovođa bio korisnik;
- povrat poticaja, kao što je dar, što je prije moguće od trenutka njegovog prijama.

### Članovi najuže ili uže obitelji

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

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

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

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

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

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

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

#### *Primjena konceptualnog okvira*

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

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

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

#### **Ostala razmatranja**

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

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

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

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

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

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Prije čuvanja**

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

**Nakon početka čuvanja**

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

**ODJELJAK 360.****REAGIRANJE NA NEPRIDRŽAVANJE ZAKONA I  
REGULATIVE****Uvod**

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

**Ciljevi profesionalnog računovođe u odnosu na nepridržavanje zakona i regulative**

- 360.4. Prihvaćanje odgovornosti djelovanja u javnom interesu je prepoznatljiva karakteristika računovodstvene profesije. Kod postupanja u slučaju nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje, ciljevi profesionalnog računovođe su:
- (a) pridržavati se temeljnih načela integriteta i profesionalnog ponašanja;
  - (b) putem upozoravanja menadžmenta ili, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje klijentom, nastoji:
    - (i) omogućiti tim osobama korigiranje, uklanjanje ili ublažavanje posljedica identificiranog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje; ili
    - (ii) spriječiti nepridržavanje u slučajevima kada do njega još nije došlo; i
  - (c) dodatno djelovati primjereno javnom interesu.

## Zahtjevi i materijali za primjenu

### Opće odredbe

- 360.5. P1. Nepridržavanje zakona i regulative (u daljnjem tekstu: nepridržavanje) je svaki namjerni ili nenamjerni propust ili postupanje suprotno važećim zakonima ili regulativi koje počine sljedeće strane:
- (a) klijent;
  - (b) osobe nadležne za upravljanje klijentom;
  - (c) menadžment klijenta; ili
  - (d) druge osobe koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama.
- 360.5. P2. Primjeri zakona i regulative na koje se odnosi ovaj odjeljak uključuju one koji uređuju problematiku:
- prijevара, korupcije, davanja i primanja mita;
  - pranja novca, financiranja terorističkih aktivnosti i imovinske koristi stečene činjenjem kaznenih djela;
  - tržišta i trgovanja vrijednosnim papirima;
  - bankarstva i drugih financijskih proizvoda i usluga;
  - zaštite podataka;
  - porezne i mirovinske obveze i plaćanja;
  - zaštite okoliša;
  - javnog zdravstva i sigurnosti.
- 360.5. P3. Nepridržavanje bi moglo rezultirati novčanim kaznama, sudskim sporom ili drugim posljedicama za klijenta koje mogu imati značajan učinak na njegove financijske izvještaje. Važno je i to da bi takvo nepridržavanje moglo imati implikacije i za javni interes u smislu mogućeg nanošenja značajne štete ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Za svrhe ovog odjeljka, djelo kojim se nanese značajna šteta je ono djelo koje dovodi do nastanka ozbiljnih negativnih posljedica za bilo koju od navedenih strana u financijskom ili nefinancijskom smislu. Primjeri takvih djela uključuju činjenje prijevare koja rezultira značajnim financijskim gubicima ulagatelja, te povrede propisa na području zaštite okoliša kojima se ugrožava zdravlje i sigurnost zaposlenika ili javnosti.

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

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

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

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

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

360.7. P3. Ovaj odjeljak ne obuhvaća:

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

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

### **Odgovornosti menadžmenta i osoba nadležnih za upravljanje**

360.8. P1. Menadžment klijenta, uz nadzor osoba nadležnih za upravljanje, dužan je osigurati da se poslovanje obavlja u skladu sa zakonom i regulativom. Menadžment i osobe nadležne za upravljanje također su dužni identificirati i postupiti sa svakim nepridržavanjem koje počini:

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

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

### **Odgovornosti svih profesionalnih računovođa**

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

### **Revizije financijskih izvještaja**

#### *Stjecanje razumijevanja o predmetnom pitanju*

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

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

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

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

**Z360.11.** Ako profesionalni računovođa utvrdi ili posumnja u postojanje, odnosno mogućnost nastanka nepridržavanja, on će o tom pitanju razgovarati s odgovarajućom razinom menadžmenta ili, ako je primjereno, osobama nadležnim za upravljanje.

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

- 360.11. P2. Određivanje razine menadžmenta s kojom treba razgovarati o predmetnom pitanju stvar je profesionalne prosudbe. Relevantni čimbenici koje treba razmotriti uključuju:
- vrstu i okolnosti predmetnog pitanja;
  - pojedince za koje se zna da jesu ili bi mogli biti umiješani u predmetno pitanje;
  - vjerojatnost postojanja dosluha;
  - moguće posljedice predmetnog pitanja;
  - je li razina menadžmenta sposobna istražiti predmetno pitanje i djelovati na odgovarajući način.
- 360.11. P3. Odgovarajuća razina menadžmenta je u pravilu najmanje jedna razina iznad osobe ili osoba koje su umiješane ili bi mogle biti umiješane u predmetno pitanje. U kontekstu grupe, odgovarajuća razina bi mogla biti menadžment subjekta koji ima kontrolu nad klijentom.
- 360.11. P4. Profesionalni računovođa također bi mogao razmotriti mogućnost da o predmetu razgovara s internim revizorima, ako je to primjenjivo.
- Z360.12.** Ako profesionalni računovođa smatra da je menadžment umiješan u nepridržavanje ili moguće nepridržavanje, on će o pitanju razgovarati s osobama nadležnim za upravljanje.

### *Postupanje s predmetnim pitanjem*

- Z360.13.** Tijekom razgovora o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje s menadžmentom i, ako je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, profesionalni računovođa će im savjetovati da, ako to već nisu učinili, poduzmu odgovarajuće i pravovremene radnje kako bi:
- (a) korigirali, uklonili ili ublažili posljedice nepridržavanja;
  - (b) spriječili nepridržavanje do kojeg još nije došlo; ili
  - (c) obavijestili nadležna tijela o predmetnom pitanju ako to nalaže zakon, regulativa ili javni interes.
- Z360.14.** Profesionalni računovođa će razmotriti razumiju li menadžment i osobe nadležne za upravljanje svoje zakonske i regulatorne obveze u odnosu na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje.
- 360.14. P1. Ako menadžment i osobe nadležne za upravljanje ne razumiju svoje zakonske i regulatorne obveze u odnosu na predmetno pitanje, profesionalni računovođa mogao bi im sugerirati da konzultiraju odgovarajuće izvore informacija ili preporučiti pribavljanje pravnog savjeta.



**Z360.15.** Profesionalni računovođa će postupiti u skladu s primjenjivim:

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

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

Komunikacija u odnosu na grupe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *Utvrđivanje potrebe za dodatnim mjerama*

**Z360.19.** Profesionalni računovođa će procijeniti je li reagiranje menadžmenta i, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće.

360.19. P1. Čimbenici koje treba razmotriti kod procjene je li reagiranje menadžmenta i, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje zadovoljavajuće uključuju:

- je li reagiranje bilo pravovremeno;
- je li nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje adekvatno istražena;
- jesu li poduzete ili se poduzimaju radnje na korigiranju, otklanjanju ili ublažavanju posljedica svakog nepridržavanja.

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

**Z360.20.** Ovisno o reagiranju menadžmenta i, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje, profesionalni računovođa će utvrditi je li u javnom interesu potrebno dodatno djelovati.

360.20. P1. Utvrđivanje potrebe za dodatnim djelovanjem, te vrste i opseg djelovanja, ovisit će o različitim čimbenicima, koji uključuju:

- pravni i regulatorni okvir;
- hitnost situacije;
- prisustvo predmetnog pitanja u različitim segmentima rada klijenta;
- vjeruje li profesionalni računovođa i dalje u integritet menadžmenta i, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje;
- je li vjerojatno ponavljanje nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje;
- postoje li vjerodostojni dokazi o značajnoj stvarnoj ili potencijalnoj šteti interesima subjekta, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika ili šire javnosti.

360.20. P2. Primjeri okolnosti na osnovi kojih bi profesionalni računovođa mogao izgubiti povjerenje u integritet menadžmenta i, ako je to primjereno, osoba nadležnih za upravljanje uključuju situacije u kojima:

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

**Z360.21.** Kod utvrđivanja potrebe za dodatnim djelovanjem, te vrste i opsega djelovanja, profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu i uzimati u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je računovođa postupio primjereno u javnom interesu.

- 360.21. P1. Dodatno djelovanje koje bi mogao poduzeti profesionalni računovođa moglo bi uključivati:
- obavještanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju, čak i ako ne postoji pravna ili regulatorna obveza da to učini;
  - povlačenje iz angažmana i profesionalnog odnosa, ako mu to dopuštaju zakon i regulativa.
- 360.21. P2. Povlačenje iz angažmana i prekid profesionalnog odnosa nije zamjena za poduzimanje drugih radnji koje bi mogle biti potrebne za ostvarenje ciljeva profesionalnog računovođe u skladu s ovim odjeljkom. U nekim jurisdikcijama, međutim, profesionalnom računovođi mogle bi biti na raspolaganju samo ograničene dodatne radnje. U takvim okolnostima, povlačenje iz angažmana mogao bi biti jedini raspoloživi pravac djelovanja.
- Z360.22.** Ako profesionalni računovođa prekine profesionalni odnos u skladu s točkama Z360.20. i 360.21. P1., on će, na zahtjev računovođe koji je predložen kao njegova zamjena podnesen u skladu s točkom Z320.8., tom računovođi dati sve relevantne činjenice i druge informacije u vezi s utvrđenim nepridržavanjem ili sumnji na nepridržavanje. Prethodni računovođa će tako postupiti čak i u okolnostima iz točke Z320.8. (b) ako klijent ne da ili odbije dati svoje dopuštenje prethodnom računovođi da o njegovim poslovima razgovara s predloženim budućim računovođom, osim ako to ne zabranjuje zakon ili regulativa.
- 360.22. P1. Činjenice i druge informacije koje je potrebno osigurati su one kojih, po mišljenju prethodnog računovođe, predloženi profesionalni računovođa treba biti svjestan prije donošenja odluke o tome hoće li prihvatiti angažman revizije. Pitanje komunikacije od strane predloženih računovođa uređeno je odjeljkom 320.
- Z360.23.** Ako predloženi računovođa ne može komunicirati s prethodnim računovođom, poduzet će sve druge razumne korake radi pribavljanja informacija o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja.
- 360.23. P1. Drugi načini pribavljanja informacija o okolnostima pod kojima je došlo do promjene imenovanja uključuju postavljanje upita trećim stranama ili pozadinsku provjeru podataka o menadžmentu ili osobama nadležnim za upravljanje.
- 360.24. P1. S obzirom da bi procjena pitanja mogla zahtijevati složenu analizu i prosudbe, profesionalni računovođa bi mogao razmotriti mogućnost:
- internih konzultacija.
  - traženja pravnog savjeta kako bi razumio svoje opcije i profesionalne ili pravne implikacije određenog postupanja;
  - savjetovanja, na povjerljivoj osnovi, s regulatornim ili profesionalnim tijelom.

*Odlučivanje o tome treba li o predmetnom pitanju obavijestiti nadležna tijela*

- 360.25. P1. Obavješćavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju nije moguće ako je suprotno zakonu ili regulativi. U svim ostalim slučajevima, svrha obavješćavanja nadležnih tijela je omogućavanje tim tijelima da pokrenu istrage o predmetnom pitanju i djelovanje u javnom interesu.
- 360.25. P2. Odlučivanje o tome treba li obavijestiti nadležna tijela organe ili ne osobito ovisi o vrsti i opsegu nastale ili potencijalne štete koja bi ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti mogla biti uzrokovana predmetnim pitanjem. Na primjer, profesionalni računovođa bi mogao odlučiti da je obavješćavanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju primjereno postupanje ako:
- je subjekt uključen u davanje/primanje mita (na primjer, davanje mita predstavnicima domaćih ili međunarodnih tijela u svrhu dobivanja velikih ugovora);
  - subjekt podliježe regulaciji i predmetno pitanje je dovoljno značajno da može ugroziti njegovo odobrenje za rad;
  - subjekt je uvršten na burzu vrijednosnih papira i predmetno pitanje bi se moglo negativno odraziti na fer i uredno trgovanje njegovim vrijednosnim papirima ili predstavljati sustavni rizik za financijska tržišta;
  - postoji vjerojatnost da će subjekt prodati proizvode štetne po zdravlje i sigurnost ljudi;
  - subjekt svojim klijentima promovira shemu koja će im pomoći utajiti poreze.
- 360.25. P3. Odlučivanje o obavješćavanju nadležnih tijela također će ovisiti i o vanjskim čimbenicima kao što su:
- postoji li odgovarajuće tijelo kome je moguće prijaviti informacije ove vrste i koje bi moglo pokrenuti istrage i djelovanje u odnosu na predmetno pitanje. Odgovor na pitanje koja je institucija nadležno tijelo ovisit će o vrsti predmetnog pitanja. Na primjer, u slučaju prijevernog financijskog izvješćavanja, to tijelo će biti regulator za vrijednosne papire, dok će u slučaju povrede zakona i regulative o zaštiti okoliša to biti agencija za zaštitu okoliša;
  - pružaju li zakoni i regulativa pouzdanu i kredibilnu zaštitu od građanske, kaznene ili profesionalne odgovornosti ili od osвете, kao što je zaštita predviđena zakonima ili regulativom o zviždačima;
  - postoji li trenutna ili potencijalna prijetnja fizičkoj sigurnosti profesionalnog računovođe ili drugih pojedinaca.

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

### *Predstojeće povrede zakona ili drugih propisa*

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

### *Dokumentiranje*

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

- na koji način su menadžment i, ako je to primjereno, osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove djelovanja koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke, uz uvažavanje testa razumne i informirane treće strane;
- u kojoj mjeri je profesionalni računovođa zadovoljan ispunjavanjem svoje obveze iz točke Z360.20.

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

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

- dokumentira razgovore o važnim pitanjima s menadžmentom, osobama nadležnim za upravljanje i drugim stranama, uključujući sadržaj važnih pitanja o kojima je bilo riječi i kada i s kim točno je obavljen razgovor; i
- dokumentira identificirano nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje i ishod razgovora s menadžmentom i, ako je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama izvan subjekta.

### **Profesionalne usluge koje nisu revizija financijskih izvještaja**

*Stjecanje razumijevanja predmetnog pitanja i njegovo rješavanje zajedno s menadžmentom i osobama nadležnim za upravljanje*

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

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

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

**Z360.30.** Ako profesionalni računovođa identificira nepridržavanje ili sumnja da je nepridržavanje nastalo ili bi moglo nastati, računovođa, će o tom pitanju

razgovarati s odgovarajućom razinom menadžmenta. O tom će pitanju razgovarati s osobama nadležnim za upravljanje, ako profesionalni računovođa ima pristup tim osobama i ako je to primjereno.

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

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

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

*Obavješćavanje vanjskog revizora subjekta o predmetnom pitanju*

**Z360.31.** Ako profesionalni računovođa pruža nerevizijsku uslugu za:

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

dužan je obavijestiti druge osobe unutar društva o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje, osim ako je to zabranjeno zakonom ili regulativom. To obavješćavanje se obavlja u skladu s protokolima i postupcima društva ili se, ako nema takvih protokola i postupaka, obavješćava izravno partner na angažmanu revizije.

**Z360.32.** Ako profesionalni računovođa pruža nerevizijsku uslugu za:

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

razmotrit će pitanje hoće li obavijestiti umreženo društvo o nepridržavanju ili sumnji na nepridržavanje. Takvo obavješćavanje se obavlja u skladu s protokolima i postupcima mreže ili se, ako nema tih protokola i postupaka, obavješćava izravno partner na angažmanu revizije.

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

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

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

*Čimbenici koje treba razmotriti*

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

- je li obavješćavanje suprotno zakonu ili regulativi;



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

### *Svrha obavještanja*

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

### *Razmatranje potrebe za dodatnim djelovanjem*

**Z360.36.** Profesionalni računovođa će također razmotriti je li potrebno u javnom interesu dodatno djelovati.

360.36. P1. Utvrđivanje potrebe za daljnjim djelovanjem, te vrste i opsega djelovanja, ovisit će o čimbenicima kao što su:

- pravni i regulatorni okvir;
- primjerenost i pravovremenost reagiranja menadžmenta i, ako je primjereno, osoba nadležnih za upravljanje;
- hitnosti situacije;
- umiješanost menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje u predmetno pitanje;
- vjerojatnost značajne štete za interese klijenta, ulagatelja, vjerovnika, zaposlenika i šire javnosti.

360.36. P2. Dodatno djelovanje koje može poduzeti profesionalni računovođa moglo bi uključivati:

- obavještanje nadležnih tijela o predmetnom pitanju, čak i ako ne postoji pravna ili regulatorna obveza da se to učini;

- povlačenje iz angažmana i profesionalnog odnosa, ako to dopuštaju zakon i regulativa.

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

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

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

#### *Predstojeća povreda zakona ili regulative*

**Z360.38.** U iznimnim okolnostima, profesionalni računovođa bi mogao postati svjestan trenutnog ili namjeravanog ponašanja zbog kojeg ima razloga vjerovati da predstoji povreda zakona ili regulative koja će nanijeti značajnu štetu ulagateljima, vjerovnicima, zaposlenicima ili široj javnosti. Nakon razmatranja je li o predmetnom pitanju primjereno razgovarati s menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje subjektom, računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu i utvrditi hoće li odmah obavijestiti nadležna tijela kako bi spriječio ili umanjio negativne posljedice takve predstojeće povrede zakona regulative. Ako je obavještanje učinjeno, takvo obavještanje je dopušteno u skladu s točkom Z114.1. (d) Kodeksa.

#### *Traženje savjeta*

360.39. P1. Profesionalni računovođa bi mogao razmotriti:

- obavljanje internih konzultacija;
- traženje pravnog savjeta kako bi razumio profesionalne ili pravne implikacije poduzimanja određene vrste mjera;
- savjetovanje, na povjerljivoj osnovi, s regulatornim ili profesionalnim tijelom.

*Dokumentiranje*

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

- predmetno pitanje;
- ishod razgovora s menadžmentom i, ako je to primjereno, osobama nadležnim za upravljanje, te drugim stranama;
- na koji način su menadžment i, ako je to primjereno, osobe nadležne za upravljanje reagirali na predmetno pitanje;
- smjerove djelovanja koje je računovođa razmatrao, donesene prosudbe i odluke;
- u kojoj mjeri je računovođa zadovoljan ispunjavanjem svoje obveze iz točke Z360.36.

## **DIO 4A. –**

### **NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA**

stranica

Odjeljak 400.	Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana revizije i uvida	121
Odjeljak 410.	Naknade.....	135
Odjeljak 411.	Politike nagrađivanja i ocjenjivanja .....	139
Odjeljak 420.	Darovi i ugošćivanja.....	140
Odjeljak 430.	Postojeći ili izgledni sudski sporovi .....	141
Odjeljak 510.	Financijski interesi .....	142
Odjeljak 511.	Zajmovi i garancije.....	147
Odjeljak 520.	Poslovni odnosi .....	149
Odjeljak 521.	Obiteljski i osobni odnosi .....	151
Odjeljak 522.	Nedavni rad za klijenta usluga revizije.....	154
Odjeljak 523.	Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije .....	156
Odjeljak 524.	Zapošljavanje u klijentu revizije .....	157
Odjeljak 525.	Privremeno dodjeljivanje osoblja .....	161
Odjeljak 540.	Duga povezanost osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije.....	162
Odjeljak 600.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije .....	168
Pododjeljak 601. –	Računovodstvene i knjigovodstvene usluge .....	173
Pododjeljak 602. –	Administrativne usluge.....	176
Pododjeljak 603. –	Usluge procjene vrijednosti .....	176
Pododjeljak 604. –	Porezne usluge.....	178
Pododjeljak 605. –	Usluge unutarnje revizije.....	184
Pododjeljak 606. –	Usluge u vezi s informatičkim sustavima .....	187
Pododjeljak 607. –	Usluge podrške u sudskim sporovima .....	189
Pododjeljak 608. –	Pravne usluge .....	190

Pododjeljak 609. – Usluge zapošljavanja.....	192
Pododjeljak 610. – Usluge na području korporativnog financiranja .....	194
Odjeljak 800. Izvješća o financijskim izvještajima posebne namjene s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani revizije i uvida) .....	196

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

### **DIO 4A. –**

### **NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA**

#### **ODJELJAK 400.**

#### **PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA REVIZIJE I UVIDA**

##### **Uvod**

##### **Opće odredbe**

- 400.1. U javnom je interesu i Kodeks zahtijeva da profesionalni računovođe u javnoj praksi budu neovisni kada obavljaju angažmane revizije i uvida.
- 400.2. Ovaj dio primjenjuje se i na angažmane revizije i na angažmane uvida. Pojmovi 'revizija', 'revizijski tim', 'angažman revizije', 'klijent revizije' i 'revizijsko izvješće' primjenjuju se u jednakom značenju i na uvid, tim za uvid, angažman uvida, klijenta usluga uvida, te izvješće o uvidu.
- 400.3. U ovom dijelu pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 400.4. MSKK 1. zahtijeva od društva uspostavu politika i postupaka koji će mu pružiti razumno uvjerenje da društvo, njegovo osoblje i, ako je primjenjivo, druge strane koje podliježu zahtjevima u pogledu neovisnosti (uključujući osoblje društva iz iste mreže) održavaju neovisnost ako to zahtijevaju relevantni etički zahtjevi. MRevS-i i MSU-ovi uređuju odgovornosti partnera i timova na razini angažmana revizije ili uvida. Raspodjela odgovornosti unutar društva ovisit će o njegovoj veličini, strukturi i organizaciji. Puno odredbi ovog dijela ne propisuje konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg pozivanja. Društva odgovornost za konkretnu radnju povjeravaju konkretnim pojedincima ili grupi pojedinaca (kao što je revizijski tim), u skladu s MSKK 1. Povrh toga, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za pridržavanje svih odredbi koje se primjenjuju na njegove aktivnosti, interese ili odnose.
- 400.5. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta i obuhvaća:
- (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućuje izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, što pojedincu daje slobodu djelovanja s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;

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

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

400.6. Kod obavljanja angažmana revizije Kodeks zahtijeva od društava da se pridržavaju osnovnih načela i budu neovisna. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba primijeniti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost tijekom obavljanja tih angažmana. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. primjenjuje se na neovisnost na isti način kao i na osnovna načela iz odjeljka 110.

400.7. Ovaj dio opisuje:

- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose koji stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje neovisnosti;
- (b) potencijalne radnje, uključujući mjere zaštite, koje bi se mogle pokazati primjerenima za postupanje s takvim prijetnjama; i
- (c) određene situacije u kojima prijetnje nije moguće ukloniti ili u kojima nema mjera zaštite koje bi ih mogle reducirati na prihvatljivu razinu.

### **Subjekti od javnog interesa**

400.8. Neki od zahtjeva i materijala za primjenu koji su sadržani u ovom dijelu odražavaju opseg javnog interesa za određene subjekte koji se definiraju kao subjekti od javnog interesa. Društva se potiču na utvrđivanje hoće li i dodatne subjekte ili određene kategorije subjekata tretirati kao subjekte od javnog interesa jer uključuju velik broj i širok spektar sudionika. Čimbenici koje treba uzeti u razmatranje uključuju:

- vrstu poslovne djelatnosti, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj sudionika. Primjeri bi mogli uključivati financijske institucije poput banaka i osiguravateljskih društava, te fondova mirovinskog osiguranja;
- veličinu;
- broj zaposlenih.

## Izvjешća s ograničenim korištenjem i distribucijom

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

### Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida

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

## Zahtjevi i materijali za primjenu

### Opće odredbe

**Z400.11.** Društvo koje obavlja reviziju će biti neovisno.

**Z400.12.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificiralo, procijenilo i postupalo s prijetnjama neovisnosti u vezi s angažmanom revizije.

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

### Povezani subjekti

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

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

### Razdoblje u kojem je zahtijevana neovisnost

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

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

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



- Z400.31.** Ako subjekt postane klijent revizije tijekom ili nakon isteka razdoblja koje je obuhvaćeno financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje, društvo je dužno utvrditi stvaraju li bilo kakve prijetnje neovisnosti:
- (a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom revizije koji su postojali tijekom ili nakon razdoblja koje je obuhvaćeno financijskim izvještajima, ali prije prihvaćanja angažmana revizije; ili
  - (b) usluge koje je društvo ili umreženo društvo ranije pružilo klijentu revizije.
- 400.31. P1. Prijetnje neovisnosti nastaju ako je klijentu revizije pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima, ali prije nego revizijski tim započne provoditi reviziju, a ta usluga ne bi bila dopuštena tijekom razdoblja angažmana.
- 400.31. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji uključuju:
- uključivanje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima za pružanje te usluge;
  - uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere obavljenog posla revizije i posla bez izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjenjivo;
  - angažiranje drugog društva izvan mreže za ocjenjivanje rezultata pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja ili za ponovo pružanje usluge u onoj mjeri u kojoj je to potrebno da bi drugo društvo moglo preuzeti odgovornost za tu uslugu.

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

### **Komunikacija s osobama nadležnim za upravljanje**

- 400.40. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. sadrže zahtjeve u odnosu na komuniciranje s osobama nadležnim za upravljanje.
- 400.40. P2. Čak i ako to ne nalažu Kodeks, primjenjivi profesionalni standardi, zakoni ili regulativa, potiče se redovna komunikacija između društva i osoba nadležnih za upravljanje klijentom o odnosima i drugim pitanjima koja bi, prema mišljenju društva, mogla imati razuman utjecaj na neovisnost. Takva komunikacija omogućuje osobama nadležnim za upravljanje:
- (a) razmotriti prosudbe društva donesene u sklopu identifikacije i procjenjivanja prijetnji.

- (b) razmotriti na koji način su prijetnje razriješene, uključujući primjerenost mjera zaštite, ako one postoje i ako se mogu primijeniti; i
- (c) poduzeti primjerene radnje.

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

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

### **Umrežena društva**

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

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

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

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

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

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

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

- (c) subjekti u okviru strukture imaju zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete (vidjeti točku 400.53. P4.);
  - (d) subjekti u okviru strukture imaju zajedničku poslovnu strategiju (vidjeti točku 400.53. P5.);
  - (e) subjekti u okviru strukture koriste isti naziv brenda (vidjeti točke 400.53. P6. i 400.53. P7.); ili
  - (f) subjekti u okviru strukture dijele značajan dio profesionalnih resursa (vidjeti točke 400.53. P8. i 400.53. P9.).
- 400.53. P1. Osim aranžmana navedenih u točki Z400.53., mogući su i drugi aranžmani između društava i subjekata u sklopu veće organizacijske strukture koji predstavljaju mrežu. Veća organizacijska struktura, međutim, može biti uspostavljena i isključivo zbog upućivanja dijela poslova drugom društvu/subjektu, a to samo po sebi ne zadovoljava kriterije da se smatra mrežom.
- 400.53. P2. Dijeljenje troškova koji nisu značajni samo po sebi ne čini mrežu. Dijeljenje troškova koji su ograničeni na troškove u vezi s izradom revizijskih metodologija, priručnika ili edukacijskim radionicama također sami po sebi ne predstavljaju mrežu. Isto tako, forma udruživanja između društva i subjekta koji inače nije povezani subjekt kako bi zajedno pružili neku uslugu ili razvili neki proizvod, također samo po sebi ne čini mrežu (vidjeti točku Z400.53. (a)).
- 400.53. P3. Zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment moguće je ostvariti sklapanjem ugovora ili na drugi način (vidjeti točku Z400.53. (b)).
- 400.53. P4. Zajedničke politike i postupci kontrole kvalitete su politike i postupci oblikovani, uspostavljeni i nadzirani na razini cijele veće organizacijske strukture (vidjeti točku Z400.53. (c)).
- 400.53. P5. Dijeljenje poslovne strategije uključuje dogovor subjekata o suradnji na ostvarivanju zajedničkih strateških ciljeva. Subjekt nije umreženo društvo samo zato što je uspostavio suradnju s drugim subjektom isključivo u cilju davanja ponuda za pružanje profesionalnih usluga (vidjeti točku Z400.53. (d)).
- 400.53. P6. Zajednički naziv brenda uključuje zajedničke inicijale ili zajednički naziv. Društvo koristi zajednički naziv brenda ako, primjera radi, partner društva kod potpisivanja revizijskog izvješća koristi zajednički naziv brenda kao dio naziva društva ili zajedno s nazivom društva (vidjeti točku Z400.53. (e)).
- 400.53. P7. Čak i ako društvo ne pripada mreži i ne koristi zajednički naziv brenda u sklopu svojeg ili zajedno sa svojim nazivom, moglo bi se činiti da je dio mreže ako njegov uredski ili promotivni materijal navodi da je društvo dio nekog udruženja društava. Prema tome, ako društvo ne vodi računa o jezičnoj formulaciji takvog članstva, mogao bi se steći utisak da pripada mreži (vidjeti točku Z400.53. (e)).

400.53. P8. Profesionalni resursi uključuju:

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

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

- zajednički resursi mogli bi biti ograničeni na zajedničku metodologiju revizije ili revizijske priručnike, bez ikakve razmjene osoblja ili informacija o klijentima ili tržištu. U takvim okolnostima mala je vjerojatnost da bi zajednički resursi bili značajni. Isto vrijedi i za zajedničke edukacije.
- zajednički resursi mogli bi uključivati razmjenu osoblja ili informacija, kao što su situacije kada je sve osoblje objedinjeno na jednom mjestu ili kada je u sklopu veće organizacijske strukture uspostavljen zajednički odjel za stručnu podršku koji uključenim društvima daje stručne savjete koje su dužna primijeniti. U takvim okolnostima, veći je stupanj vjerojatnosti da bi razumna i informirana treća strana zaključila da su zajednički resursi značajni (vidjeti točku Z400.53. (f)).

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

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

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

## Opće dokumentiranje neovisnosti kod angažmana revizije i uvida

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

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

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

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

## Spajanja i stjecanje

*Kada spajanje klijenta stvara prijetnju*

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

**Z400.71.** U situacijama iz točke 400.70. P1.,

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

**Z400.72.** Izuzeto od točke Z400.71. (b), ako interesi realno ne mogu biti uklonjeni ili odnosi prekinuti do datuma spajanja ili stjecanja, društvo će:

- (a) procijeniti prijetnju stvorenu postojanjem danog interesa ili odnosa; i

- (b) razgovarati s osobama nadležnim za upravljanje o razlozima zašto nije razumno moguće ukloniti interese ili prekinuti odnose do datuma spajanja ili stjecanja, te o procjeni razine prijetnje.

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

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

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

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

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

400.73. P1. Primjeri takvih prijelaznih mjera uključuju:

- uključivanje profesionalnog računovođe radi obavljanja provjere posla revizije ili posla bez izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjereno;
- uključivanje profesionalnog računovođe koji nije član društva koje izražava mišljenje o financijskim izvještajima radi obavljanja provjere koja je jednaka provjeri kontrole kvalitete angažmana;

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

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

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

*Ako je objektivnost i dalje kompromitirana*

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

*Dokumentiranje*

**Z400.76.** Društvo će dokumentirati:

- sve interese ili odnose iz točke 400.70. P1. koji neće biti uklonjeni ili prekinuti do datuma spajanja ili stjecanja i razloge zašto neće biti uklonjeni ili prekinuti;
- primijenjene prijelazne mjere;
- ishode razgovora s osobama nadležnim za upravljanje; i
- razloge zašto raniji ili postojeći interesi i odnosi ne stvaraju prijetnju koja bi mogla kompromitirati objektivnost.

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

**Povreda odredbe o neovisnosti kod angažmana revizije i uvida***Ako društvo identificira povredu***Z400.80.** Ako zaključi da je došlo do povrede nekog zahtjeva iz ovog dijela, društvo je dužno:

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

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



- 400.80. P1. Do povrede odredbe ovog dijela moglo bi doći i unatoč tome što je društvo oblikovalo politike i uspostavilo postupke koje mu daju razumno uvjerenje da će neovisnost biti održana. Moglo bi biti potrebno prekinuti angažman revizije zbog ovakve povrede.
- 400.80. P2. Važnost i utjecaj povrede na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja revizijskog izvješća ovisit će o čimbenicima kao što su:
- vrsta i trajanje povrede;
  - broj i vrsta svih ranijih povreda u vezi sa sadašnjim angažmanom revizije;
  - je li član revizijskog tima bio upoznat s postojanjem interesa ili odnosa koji je stvorio povredu;
  - je li osoba koja je stvorila povredu član revizijskog tima ili drugi pojedinac na kojeg se odnose zahtjevi u pogledu neovisnosti;
  - uloga osobe, ako se povreda odnosi na člana revizijskog tima;
  - ako je povreda nastala kao rezultat pružanja profesionalne usluge, utjecaj te usluge, ako postoji, na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje;
  - opseg prijetnji temeljem osobnih interesa, zastrašenosti, zagovaranja ili drugih prijetnji uzrokovanih povredom.
- 400.80. P3. Ovisno o važnosti povrede, primjeri radnji koje bi društvo moglo uzeti u razmatranje kao adekvatne odgovore na povredu uključuju:
- isključivanje osobe iz revizijskog tima;
  - uključivanje drugih osoba radi provedbe dodatne provjere zahvaćenih postupaka revizije ili radi ponovnog obavljanja tih postupaka u potrebnoj mjeri;
  - davanje preporuke klijentu revizije da angažira drugo društvo koje bi obavilo provjeru ili u potrebnoj mjeri ponovo obavilo one postupke revizije koji su zahvaćeni povredom;
  - ako se povreda odnosi na usluge bez izražavanja uvjerenja koje utječu na računovodstvene evidencije ili na iznose iz financijskih izvještaja, uključivanje drugog društva za procjenu rezultata usluge bez izražavanja uvjerenja ili za ponovno obavljanje te usluge u onoj mjeri koja je potrebna da bi drugo društvo preuzelo odgovornost za tu uslugu.

**Z400.81.** Ako društvo utvrdi da nije moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno odgovorilo na posljedice povrede, čim prije će obavijestiti osobe nadležne za upravljanje i poduzeti neophodne korake za prekidanje angažmana revizije u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima. Ako zakoni ili regulativa ne dopuštaju prekidanje angažmana, društvo će postupiti u skladu sa svim zahtjevima koji se odnose na prijavljivanje ili obavješavanje.

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

- (a) važnosti povrede, uključujući njenu vrstu i trajanje;
- (b) tome kako je došlo do povrede i kako je identificirana;
- (c) radnjama koje predlažu ili koje su poduzeli i o tome zašto će te radnje adekvatno razriješiti posljedice povrede i omogućiti društvu izdavanje revizijskog izvješća;
- (d) zaključku da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana i obrazloženju tog zaključka; i
- (e) svim koracima koje predlažu ili koje su poduzeli radi smanjivanja ili izbjegavanja rizika daljnjih povreda.

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

*Obavješavanje osoba nadležnih za upravljanje o povredama*

400.83. P1. Točke Z300.9. i Z300.10. sadrže zahtjeve koje se odnose na komuniciranje s osobama nadležnim za upravljanje.

**Z400.84.** Vežano za povrede, društvo će osobe nadležne za upravljanje u pisanom obliku obavješavati o:

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

**Z400.85.** Ako se osobe nadležne za upravljanje ne suglase o tome da radnje koje društvo predlaže u skladu s točkom Z400.80. (e) (ii) adekvatno odgovaraju na posljedice povrede, društvo će poduzeti korake da prekine angažman revizije u skladu s točkom Z400.81.

*Povrede nastale prije izdavanja prethodnog revizijskog izvješća*

**Z400.86.** U slučajevima u kojima je do povrede došlo prije izdavanja prethodnog revizijskog izvješća, društvo će primijeniti odredbe dijela 4A. na procjenu važnosti te povrede i njenog utjecaja na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja revizijskog izvješća za tekuće razdoblje.

**Z400.87.** Društvo će također:

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

*Dokumentiranje*

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

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

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

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

**ODJELJAK 410.****NAKNADE****Uvod**

- 410.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 410.2. Visina i vrsta naknada i drugih vrsta kompenzacije mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Naknade – relativna visina***Svi klijenti revizije*

- 410.3. P1. Ako ukupan iznos naknada od jednog klijenta revizije društvu koje daje revizijsko mišljenje predstavlja velik udio u ukupnim naknadama tog društva, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost zbog gubitka klijenta stvaraju prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti.
- 410.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- operativnu strukturu društva;
  - je li društvo već etablirano ili je novo;
  - kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za društvo.
- 410.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti je povećanje broja klijenata društva kako bi se smanjila ovisnost o određenom klijentu revizije.
- 410.3. P4. Prijetnja temeljem osobnih interesa ili iz zastrašenosti također nastaje ako naknade društva od jednog klijenta predstavljaju velik dio prihoda jednog partnera ili jednog ureda društva.
- 410.3. P5. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za partnera ili ured;
  - u kojoj mjeri primanja tog partnera ili partnera u danom uredu ovise o naknadama ostvarenim od tog klijenta.

410.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite za razrješavanje takvih prijetnji temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti uključuju:

- povećanje broja klijenata partnera ili ureda kako bi se smanjila ovisnost o klijentu revizije;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u angažmanu revizije radi provjere posla.

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

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

- (a) obavijestiti osobe nadležne za upravljanje klijentom revizije da ukupan iznos takvih naknada predstavlja više od 15% svih naknada primljenih od strane društva; i
- (b) razgovarati o tome bi li bila koja od sljedeće dvije radnje mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje prijetnje koju stvaraju ukupne naknade koje društvo primi od klijenta i, ako bi mogla, primijeniti istu:

(i) prije izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za drugu godinu, profesionalni računovođa, koji nije član društva koje daje mišljenje, obavlja provjeru kontrole kvalitete tog angažmana; ili profesionalno tijelo obavlja kontrolu angažmana koja je jednaka provjeri kontrole kvalitete angažmana (u daljem tekstu: provjera prije izdavanja); ili

(ii) nakon izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za drugu godinu a prije izdavanja mišljenja revizora o financijskim izvještajima za treću godinu, profesionalni računovođa koji nije član društva koje daje mišljenje ili profesionalno tijelo obavljaju provjeru revizije za drugu godinu koja je jednaka provjeri kontrole kvalitete angažmana (u daljem tekstu: provjera nakon izdavanja).

**Z410.5.** Ako ukupne naknade iz točke Z410.4. značajno prelaze 15%, društvo će utvrditi je li prijetnja takva da se provjerom nakon izdavanja ne bi mogla reducirati na prihvatljivu razinu. Ako je tako, društvo će organizirati provjeru prije izdavanja.

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

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

### Dospjele naknade

410.7. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati i ako značajan dio naknada nije podmiren prije izdavanja revizijskog izvješća za sljedeću godinu. U pravilu se očekuje da društvo mora zahtijevati plaćanje tih naknada prije izdavanja revizijskog izvješća. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 511. koji se odnose na zajmove i garancije mogli bi se primjenjivati i u situacijama u kojima postoje takve neplaćene naknade.

410.7. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa uključuju:

- naplatu dijela dospjelih naknada;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije sudjelovao u angažmanu revizije radi provjere obavljenog posla.

**Z410.8.** Ako klijent revizije duže razdoblje ne plaća značajan dio dospjelih naknada, društvo će odlučiti:

- (a) jesu li nepodmirene naknade ekvivalent zajma klijentu; i
- (b) je li primjereno da društvo bude ponovo imenovano ili da nastavi raditi na angažmanu revizije.

### Uvjetovane naknade

410.9. P1. Uvjetovane naknade su naknade koje se obračunavaju na unaprijed određenu osnovicu povezanu s ishodom transakcije ili rezultatom obavljenih usluga. Uvjetovana naknada koju društvo zaračunava putem posrednika je primjer neizravne uvjetovane naknade. U smislu ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetovanom ako ju je odredio sud ili drugo javno tijelo.

**Z410.10.** Društvo neće zaračunavati, izravno ili neizravno uvjetovanu naknadu za obavljanje angažmana revizije.

**Z410.11.** Društvo ili umreženo društvo neće zaračunavati, izravno ili neizravno, uvjetovanu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu revizije ako:

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

410.12. P1. Točke Z410.10. i Z410.11. zabranjuju društvu ili umreženom društvu stupiti u određene aranžmane u vezi s uvjetovanom naknadom s klijentom revizije. Čak i ako dogovor o uvjetovanoj naknadi nije zabranjen ako se klijentu revizije pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, i dalje bi moglo doći do nastanka prijetnje temeljem osobnih interesa.

410.12. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takve prijetnje uključuju:

- raspon mogućih iznosa naknade;
- odlučuje li o ishodu o kojem naknada ovisi odgovarajuće tijelo;
- obavještanje namjeravanih korisnika o usluzi koje je društvo pružilo i osnovici za obračun naknade;
- vrstu usluge;
- učinak događaja ili transakcije na financijske izvještaje.

410.12. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa uključuju:

- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge bez izražavanja uvjerenja radi provjere posla koje je društvo obavilo;
- pribavljanje prethodnog pisanog ugovora s klijentom s osnovicom za naknadu.

## **ODJELJAK 411.**

### **POLITIKE NAGRAĐIVANJA I OCJENJIVANJA**

#### **Uvod**

- 411.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 411.2. Politike društva o nagrađivanju i ocjenjivanju mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

#### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

##### **Opće odredbe**

- 411.3. P1. Ako se član revizijskog tima za određenog klijenta revizije ocjenjuje ili nagrađuje na osnovi prodaje usluga bez izražavanja uvjerenja tom klijentu, razina prijetnje temeljem osobnih interesa će ovisiti o:
- (a) tome u kojoj mjeri se ta nagrada ili ocjena zasniva na prodaji takvih usluga;
  - (b) ulozi te osobe u okviru revizijskog tima; i
  - (c) tome utječe li prodaja takvih usluga bez izražavanja uvjerenja na odluku o profesionalnom unapređenju.
- 411.3. P2. Primjeri radnji čijim poduzimanjem bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa uključuju:
- promjena plana nagrađivanja ili postupka ocjene učinka za danu osobu;
  - isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 411.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite pri razrješavanju prijetnje temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi obavljanja provjere rada člana revizijskog tima.
- Z411.4. Društvo neće ocjenjivati uspješnost niti nagrađivati glavnog partnera u reviziji na temelju toga koliko uspješno svom klijentu revizije prodaje usluge bez izražavanja uvjerenja. Ovaj zahtjev ne zabranjuje uobičajene dogovore o raspodjeli profita između partnera u društvu.



**ODJELJAK 420.****DAROVI I UGOŠĆIVANJA****Uvod**

- 420.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 420.2. Prihvaćanje darova i ugošćivanja od klijenta revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zastrašenosti ili zbliženosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu**

- Z420.3.** Društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima neće prihvaćati darove i ugošćivanja od klijenta revizije osim ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.
- 420.3. P1. Ako društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima klijentu revizije ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 340. i nepridržavanje tih zahtjeva moglo bi stvoriti prijetnje neovisnosti.
- 420.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi s nuđenjem ili prihvaćanjem poticaja ne dopuštaju društvu, umreženom društvu ili članu revizijskog tima prihvaćanje darova i ugošćivanja ponuđenih s namjerom neprimjerenog utjecanja na ponašanje čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

## **ODJELJAK 430.**

### **POSTOJEĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI**

#### **Uvod**

- 430.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 430.2. Ako dođe do sudskog spora s klijentom revizije ili se on čini izglednim to izaziva prijetnje temeljem osobni interesa i zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

#### **Materijali za primjenu**

##### **Opće odredbe**

- 430.3. P1. Odnos između menadžmenta klijenta i članova revizijskog tima mora karakterizirati potpuna iskrenost i otkrivanje svih informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Postojeći ili izgledni sudski spor između klijenta revizije i društva, umreženog društva ili člana revizijskog tima mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi utjecati na spremnost menadžmenta da otkriju sve informacije i stvoriti prijetnje temeljem osobnih interesa i zastrašenosti.
- 430.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
  - odnosi li se spor na prethodni angažman revizije.
- 430.3. P3. Ako se spor odnosi na člana revizijskog tima, primjer radnje kojom bi se mogle ukloniti takve prijetnje temeljem osobnih interesa i zastrašenosti je isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 430.3. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja prijetnji temeljem osobnih interesa i zastrašenosti je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi obavljanja provjere obavljenog posla.

## ODJELJAK 510.

### FINANCIJSKI INTERESI

#### Uvod

- 510.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 510.2. Držanje financijskog interesa u klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

#### Zahtjevi i materijali za primjenu

##### Opće odredbe

- 510.3. P1. Financijski interes moguće je držati izravno ili neizravno preko posrednika kao što su zajednički investicijski modus, zaklada ili fond. Ako imatelj-korisnik interesa ima kontrolu nad posrednikom ili može utjecati na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao izravan. Nasuprot tome, ako imatelj-korisnik nema kontrolu nad posrednikom ili ne može utjecati na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao neizravan.
- 510.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njegove najuže obitelji.
- 510.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnje temeljem osobnih interesa nastale kao rezultat držanja financijskog interesa u klijentu revizije uključuju:
- ulogu osobe koja ima financijski interes;
  - je li financijski interes izravan ili neizravan;
  - značajnost financijskog interesa.

##### **Financijski interesi koje imaju društvo, umreženo društvo, članovi revizijskog tima i druge osobe**

- Z510.4.** Podložno točki Z510.5., izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes neće imati:
- (a) društvo ili umreženo društvo;
  - (b) član revizijskog tima ili bilo koji član njegove najuže obitelji;

- (c) partner u uredu gdje partner na angažmanu obavlja poslove koji se tiču istog revizijskog angažmana ili bilo koji član najuže obitelji partnera u uredu; ili
- (d) partner ili član menadžmenta koji klijentu revizije pruža nerevizijske usluge, osim ako je njegovo uključivanje minimalno ili bilo koji član najuže obitelji te osobe.

510.4. P1. Ured u kome partner na angažmanu obavlja poslove u vezi s revizijskim angažmanom ne mora nužno biti ured u koji je partner raspoređen. Ako partner na angažmanu nije smješten u istim uredskim prostorijama kao i ostali članovi revizijskog tima, potrebno je primijeniti profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja u kojem uredu partner obavlja poslove koji se tiču angažmana.

**Z510.5.** Izuzeto od točke Z510.4., član najuže obitelji iz podtočaka Z510.4. (c) ili (d) može držati izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije pod uvjetom da:

- (a) je član obitelji taj financijski interes primio u sklopu ostvarivanja prava iz radnog odnosa, na primjer kroz mirovinski ili plan opcija na dionice, i da, po potrebi, društvo postupa s prijetnjom koju taj financijski interes stvara; i
- (b) član obitelji otuđi ili odustane od financijskog interesa čim to bude praktično izvedivo kada član obitelji ima ili stekne pravo to učiniti ili ako je riječ o opciji na dionice, kada član obitelji stekne pravo na realizaciju opcije.

### **Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta revizije**

**Z510.6.** Ako subjekt ima kontrolirajući interes u klijentu revizije i klijent je značajan subjektu, društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati izravne ili značajne neizravne financijske interese u tom subjektu.

### **Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika**

**Z510.7.** Točka Z510.4. će se primijeniti i na financijski interes u klijentu koji se drži u skrbništvu u kome je društvo, umreženo društvo ili druga osoba skrbnik, osim ako:

- (a) skrbnik, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, društvo i umreženo društvo nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu revizije koji se drži skrbništvom nije značajan za skrbništvo;

- (c) skrbništvom se ne može značajno utjecati na klijenta revizije; i
- (d) skrbnik, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, društvo i umreženo društvo ne mogu značajno utjecati na odluke o ulaganjima koje uključuju financijski interes u klijentu revizije.

### **Zajednički financijski interesi s klijentom revizije**

- Z510.8.** (a) Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati financijski interes u subjektu ako i klijent revizije ima financijski interes u tom subjektu, osim ako:
- (i) su ti financijski interesi beznačajni za društvo, umreženo društvo, člana revizijskog tima i člana najuže obitelji te osobe, kao i za klijenta revizije, kako je primjenjivo; ili
  - (ii) klijent revizije nema značajan utjecaj nad subjektom.
- (b) Prije nego što osoba koja ima financijski interes opisan u točki Z510.8. (a) može postati član revizijskog tima, ona ili član njene najuže obitelji mora:
- (i) otuđiti; ili
  - (ii) otuđiti dovoljan dio interesa tako da preostali interes prestane biti značajan.

### **Nenamjerno stečeni financijski interesi**

- Z510.9.** Ako društvo, umreženo društvo, partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva ili bilo koji član najuže obitelji te osobe stekne izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije putem nasljeđivanja, darovanja, spajanja ili u sličnim okolnostima, a držanje tog interesa inače ne bi bilo dopušteno u skladu s ovim odjeljkom:
- (a) ako je interes steklo društvo ili umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, oni će odmah otuđiti taj interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan; ili
  - (b)
    - (i) ako je interes stekla osoba koja nije član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, oni će što je prije moguće otuđiti taj interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan; i

- (ii) ovisno o otuđivanju financijskog interesa, po potrebi, društvo će postupiti s nastalom prijetnjom.

## Financijski interesi – ostale okolnosti

### *Najuža obitelj.*

- 510.10. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti mogla bi nastati ako član revizijskog tima ili bilo koji član njegove najuže obitelji, društvo ili umreženo društvo imaju financijski interes u subjektu za koji je poznato da u njemu financijski interes ima i direktor, odgovorna osoba ili vlasnik s kontrolom nad klijentom revizije;
- 510.10. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- ulogu osobe u timu za reviziju;
  - je li vlasništvo nad subjektom koncentrirano ili raspršeno;
  - omogućava li predmetni interes ulagatelju kontrolu ili značajan utjecaj na subjekt;
  - značajnost financijskog interesa.
- 510.10. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti za uklanjanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je isključivanje člana koji ima financijski interes iz revizijskog tima.
- 510.10. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s prijetnjom temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada člana revizijskog tima.

### *Uža obitelj*

- 510.10. P5. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako je članu revizijskog tima poznato da član njegove uže obitelji ime izravan financijski interes ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije.
- 510.10. P6. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:
- prirodu odnosa između člana revizijskog tima i člana njegove uže obitelji;
  - je li financijski interes izravan ili neizravan;
  - značajnost financijskog interesa za člana uže obitelji.

- 510.10. P7. Primjeri radnji kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa uključuju:
- da član uže obitelji, čim to postane praktično izvedivo, otuđi cijeli financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes prestane biti značajan;
  - isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 510.10. P8. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s prijetnjom temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada člana revizijskog tima.

*Druge osobe*

- 510.10. P9. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako je članu revizijskog tima poznato da financijski interes u klijentu revizije imaju osobe kao što su:
- partneri i profesionalno osoblje društva ili umreženog društva, osim onih kojima točka Z510.4. eksplicitno zabranjuje držati takve financijske interese ili članovi njihovih najužih obitelji;
  - osobe koje imaju bliski osobni odnos sa članom revizijskog tima.
- 510.10. P10. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju.
- organizacijsku, poslovnu i strukturu izvještavanja društva;
  - prirodu odnosa između osobe i člana revizijskog tima.
- 510.10. P11. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa je isključivanje člana tima s opisanim osobnim odnosom iz revizijskog tima.
- 510.10. P12. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa uključuju:
- isključivanje člana revizijskog tima iz donošenja svih značajnih odluka u vezi s revizijskim angažmanom;
  - uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada člana revizijskog tima.

*Mirovinski plan društva ili umreženog društva*

- 510.10. P13. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako mirovinski plan društva ili umreženog društva uključuje izravni ili značajan neizravni interes u klijentu revizije.

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

- 511.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 511.2. Zajam ili garancija za zajam uzeti od ili dani klijentu revizije mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijal za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 511.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja jesu li zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.

**Davanje zajmova i garancija klijentu revizije**

- Z511.4.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu revizije osim ako su taj zajam ili garancija beznačajni za:
- (a) društvo, umreženo društvo ili osobu koja daje zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
  - (b) klijenta.

**Zajmovi i garancije od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija**

- Z511.5.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija osim ako je taj zajam ili garancija odobren sukladno redovnim postupcima i uvjetima.
- 511.5. P1. Primjeri zajmova uključuju hipotekarne kredite, dopušteno prekoračenje po računima, kredite za kupnju automobila i stanja po kreditnim karticama.
- 511.5. P2. Čak i ako društvo ili umreženo društvo zajam od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija dobije po redovnom postupku i uvjetima, zajam bi ipak mogao stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ako je značajan klijentu revizije ili društvu koje ga prima.



- 511.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod postupanja s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi pregleda obavljenog posla, a koji nije član revizijskog tima i koji dolazi iz umreženog društva koje nije korisnik zajma.

*Depoziti ili brokerski računi*

- Z511.6.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, brokerska kuća ili slična institucija, osim ako se takvi depoziti ili računi drže sukladno redovnim komercijalnim uvjetima.

**Zajmovi i garancije od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija**

- Z511.7.** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće primiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija, osim ako je taj zajam ili garancija beznačajna za:
- (a) društvo, umreženo društvo ili osobu koja prima zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
  - (b) klijenta.

**ODJELJAK 520.****POSLOVNI ODNOSI****Uvod**

- 520.1. Društva su dužna pridržavati se s temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 520.2. Bliski poslovni odnos s klijentom revizije ili njegovim menadžmentom mogao bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašivanja. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 520.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 520.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji proizlaze iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- imanje financijskog interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili s vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja poslove višeg menadžmenta za klijenta;
  - ugovore o tome da se jedna ili više usluga ili proizvoda društva ili umreženog društva i jedna ili više usluga, ili proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
  - ugovore u vezi s distribucijom ili marketingom sukladno kojima bi društvo ili umreženo društvo distribuiralo ili plasiralo proizvode ili usluge klijenta ili bi klijent distribuirao ili plasirao proizvode ili usluge društva ili umreženog društva.

**Poslovni odnosi društva, umreženog društva, člana revizijskog tima ili članova najuže obitelji**

- Z520.4.** Društvo, umreženo društvo ili član revizijskog tima neće imati bliske poslovne odnose s klijentom revizije ili njegovim menadžmentom osim ako je financijski interes beznačajan i poslovni odnos nevažan klijentu ili njegovom menadžmentu, društvu, umreženom društvu ili članu revizijskog tima, kako je primjenjivo.

- 520.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta revizije ili njegovog menadžmenta i člana najuže obitelji člana revizijskog tima moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašivanja.

### **Zajednički interesi u subjektu s koncentriranim vlasništvom**

**Z520.5** Društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati poslovni odnos koji uključuje držanje bilo kakvih interesa u subjektu s koncentriranim vlasništvom ako u njemu interese imaju i klijent revizije ili njegov direktor, odgovorna osoba ili bilo koja grupa tih osoba, osim ako:

- (a) je poslovni odnos nevažan društvu, umreženom društvu ili osobi, kako je primjenjivo, te klijentu;
- (b) je financijski interes beznačajan ulagatelju ili grupi ulagatelja; i
- (c) financijski interes ne daje ulagatelju ili grupi ulagatelja mogućnost kontrole nad subjektom s koncentriranim vlasništvom.

### **Kupnja dobara ili usluga**

520.6. P1. Ako društvo, umreženo društvo, član revizijskog tima ili bilo koji član najuže obitelji te osobe kupi dobra i usluge od klijenta revizije to u pravilu ne stvara prijetnju neovisnosti ukoliko je transakcija obavljena u sklopu redovitog poslovanja i sukladno uobičajenim tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogle bi biti takve vrste ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnih interesa.

520.6. P2. U primjere radnji kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa spadaju:

- uklanjanje transakcije ili smanjenje njene veličine;
- isključivanje osobe iz revizijskog tima.

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

- 521.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i oslovlila prijetnje neovisnost.
- 521.2. Obiteljski ili osobni odnosi s zaposlenicima klijenta mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašivanja ili prijetnju temeljem zblizenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 521.3. P1. Prijetnju temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti mogli bi uzrokovati obiteljski i osobni odnosi između člana revizijskog tima i direktora, odgovorne osobe ili, ovisno o njihovoj ulozi, određenih zaposlenika klijenta revizije.
- 521.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti osobe u sklopu revizijskog tima;
  - ulogu člana obitelji ili druge osobe u sklopu klijenta, te bliskosti tog odnosa.

**Član najuže obitelji člana revizijskog tima**

- 521.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa ili zastrašivanja ili prijetnja temeljem zblizenosti se stvara ako je član najuže obitelji člana revizijskog tima zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na financijski položaj, financijske rezultate ili novčane tokove klijenta.
- 521.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju člana najuže obitelji;
  - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.4. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa ili zastrašivanja ili prijetnja temeljem zblizenosti je isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 521.4. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član revizijskog tima ne radi na pitanjima koja spadaju u područje odgovornosti člana najuže obitelji.

- Z521.5** Osoba neće biti član revizijskog tima ako je bilo koji član njene najuže obitelji:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije;
  - (b) zaposlenik u poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
  - (c) je bio u takvoj poziciji u razdoblju koje obuhvaća angažman ili financijski izvještaji.

### Član uže obitelji člana revizijskog tima

- 521.6. P1. Prijetnje temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašivanja nastaju u situacijama u kojima je član uže obitelji člana revizijskog tima:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
  - (b) zaposlenik u poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 521.6. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između člana revizijskog tima i člana uže obitelji;
  - poziciju člana uže obitelji;
  - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.6. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti prijetnja temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je isključivanje osobe iz revizijskog tima.
- 521.6. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s prijetnjom temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u područje odgovornosti člana uže obitelji.

### Drugi bliski odnosi članova revizijskog tima

- Z521.7.** Član revizijskog tima mora konzultirati politike i postupke društva ako ima bliski odnos s osobom koja nije član njegove najuže ili uže obitelji a koja je:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
  - (b) zaposlenik u poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

- 521.7. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- prirodu odnosa između date osobe i člana revizijskog tima;
  - poziciju osobe u okviru klijenta;
  - ulogu člana revizijskog tima.
- 521.7. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti prijetnja temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je isključivanje date osobe iz revizijskog tima.
- 521.7. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti je strukturiranje poslova revizijskog tima na takav način da član tima ne radi na pitanjima iz područja odgovornosti osobe s kojom ima bliski odnos.

### Odnosi partnera i zaposlenika društva

**Z521.8.** Partneri i zaposlenici društva će konzultirati politike i postupke društva ako znaju za postojanje osobnog ili obiteljskog odnosa između:

- (a) partnera ili zaposlenika društva ili umreženog društva koji nije član revizijskog tima; i
- (b) direktora ili odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta revizije na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

521.8. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti nastale uslijed takvog odnosa uključuju:

- prirodu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
- stupanj interakcije između partnera ili zaposlenika društva s timom za reviziju;
- poziciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
- ulogu osobe u sklopu klijenta.

521.8. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s takvim prijetnjama temeljem osobnih interesa, zastrašivanja ili zblizenosti uključuju:

- strukturiranje poslova partnera ili zaposlenika na način da se smanji svaki mogući utjecaj na revizijski angažman;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi pregleda relevantnih poslova revizije.

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

- 522.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 522.2. Ako je član revizijskog tima u nedavnoj prošlosti radio kao direktor ili odgovorna osoba ili kao zaposlenik klijenta revizije, to bi moglo stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, samoprovjere ili zblizenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Rad u razdoblju obuhvaćenom revizorskim izvješćem**

- Z522.3.** Revizijski tim neće uključivati osobu koja je u razdoblju obuhvaćenom izvješćem o reviziji:
- (a) radila kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
  - (a) bila zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

**Rad prije razdoblja obuhvaćenog revizorskim izvješćem**

- 522.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, samoprovjere ili zblizenosti mogla bi nastati ako je član revizijskog tima prije razdoblja obuhvaćenog revizorskim izvješćem:
- (a) radio kao direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije; ili
  - (b) bio zaposlenik na poziciji u kojoj može značajno utjecati na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.
- Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg revizijskog angažmana procjenjivala odluka koju je osoba donijela ili poslovi koje je obavljala dok je još bila u radnom odnosu u klijentu.
- 522.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju osobe u sklopu klijenta;
  - trajanje razdoblja od kada je osoba prestala raditi za klijenta;
  - ulogu člana revizijskog tima.

- 522.4. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa, samoprovjere ili zblíženosti je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada člana revizijskog tima.



**ODJELJAK 523.****RAD U SVOJSTVU DIREKTORA ILI ODGOVORNE OSOBE KLIJENTA REVIZIJE****Uvod**

- 523.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 523.2. Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije stvara prijetnje temeljem osobnih interesa i samoprovjere. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Rad u svojstvu direktora ili odgovorne osobe**

- Z523.3.** Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva neće raditi u svojstvu direktora ili odgovorne osobe klijenta revizije.

**Rad u svojstvu tajnika kompanije**

- Z523.4.** Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva neće raditi u svojstvu tajnika kompanije za klijenta revizije koju obavlja društvo, osim ako:
- (a) to izričito dopuštaju lokalni zakoni, pravila struke ili uobičajena praksa;
  - (b) menadžment donosi sve relevantne odluke; i
  - (c) su dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje propisanih prijava.
- 523.4. P1. Pozicija tajnika kompanije ima različite implikacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi tajnika mogli bi se kretati od administrativnih poslova, kao što su upravljanje ljudskim resursima i vođenje evidencija i registara kompanije, do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja pridržavanja primjenjive regulative ili pružanja savjeta o pitanjima iz područja korporativnog upravljanja. U pravilu se na ovu poziciju gleda kao na poziciju koja podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom. Stoga prijetnja nastaje ako partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva radi kao tajnik kompanije za klijenta revizije. (Više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije navedeno je u odjeljku 600., *Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije*).

**ODJELJAK 524.****ZAPOŠLJAVANJE U KLIJENTU REVIZIJE****Uvod**

- 524.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 524.2. Zapošljavanje u klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašivanja. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

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

- 524.3. P1. Prijetnje temeljem zblizenosti ili zastrašivanja mogle bi nastati ako su sljedeće osobe bile članovi revizijskog tima ili partner u društvu ili umreženom društvu:
- direktor ili odgovorna osoba klijenta revizije;
  - zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na izradu računovodstvene evidencije ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

*Ograničenja za bivše partnere ili članove revizijskih timova*

**Z524.4.** Društvo je dužno osigurati da više ne postoji značajna veza između društva ili umreženog društva i:

- (a) bivšeg partnera koji je prešao raditi za klijenta revizije; ili
- (b) bivšeg člana revizijskog tima koji je prešao raditi za klijenta revizije, ako bilo koji od njih kod klijenta obavlja funkciju:
  - (i) direktora ili odgovorne osobe; ili
  - (ii) zaposlenika u poziciji u kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje.

Značajna veza između društva ili umreženog društva i te osobe pojedinca i dalje postoji osim ako:

- (a) osoba nema pravo na beneficije ili plaćanja od društva ili umreženog društva, osim onih koja su u skladu s ranije dogovorenim nepromjenjivim aranžmanima;

- (b) svaki iznos koji društvo ili umreženo društvo duguju toj osobi nije značajan društvu ili umreženom društvu, i
- (c) ta osoba ne nastavlja sudjelovati ili ostavljati dojam da sudjeluje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva ili umreženog društva.

524.4. P1. Čak i ako su zahtjevi iz točke Z524.4. ispunjeni moglo bi doći do nastanka prijetnje temeljem zblizenosti ili zastrašivanja.

524.4. P2. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašivanja mogla bi nastati ako bivši partner društva ili umreženog društva prijeđe raditi u subjekt na neku od funkcija iz točke 524.3. P1. a taj subjekt kasnije postane klijent revizije koje pruža društvo.

524.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- poziciju koju je osoba preuzela u sklopu klijenta;
- svako uključivanje osobe u budući rad revizijskog tima ;
- trajanje razdoblja od kada je osoba bila član revizijskog tima ili partner društva ili umreženog društva;
- prethodnu poziciju osobe u okviru revizijskog tima, društva ili umreženog društva, na primjer, je li bila odgovorna za održavanje redovitih kontakata s menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje klijentom.

524.4. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s takvim prijetnjama temeljem zblizenosti ili zastrašenosti uključuju:

- modificiranje plana revizije;
- uključivanje u revizijski tim osoba koje imaju dovoljno iskustva u odnosu na osobu koja je prešla raditi za klijenta;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada nekadašnjeg člana revizijskog tima.

*Članovi revizijskog tima koji se zapošljavaju kod klijenta revizije*

**Z524.5.** Društvo ili umreženo društvo dužni su uspostaviti politike i postupke koji članovima revizijskih timova nalažu da obavijeste društvo ili umreženo društvo o svom stupanju u pregovore o zaposlenju s klijentom revizije.

524.5. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa nastaje ako član revizijskog tima sudjeluje u revizijskom angažmanu znajući da će ili bi mogao u neko buduće vrijeme prijeći raditi za klijenta.

524.5. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa je isključivanje te osobe iz revizijskog tima.

- 524.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u postupanju s takvom prijetnjom temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere svih značajnih prosudbi koje je ta osoba donijela u svojstvu člana tima.

*Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Ključni revizijski partneri**

**Z524.6.** Podložno točki Z524.8., ako osoba koja je bila ključni revizijski partner u vezi s klijentom revizije koji je subjekt od javnog interesa prijeđe raditi za tog klijenta kao:

- (a) direktor ili odgovorna osoba; ili
- (b) zaposlenik u poziciji u kojoj ima značajan utjecaj nad izradom računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje,

to kompromitira neovisnost, osim ako nakon što osoba prestane biti ključni revizijski partner:

- (i) klijent revizije izda revidirane financijske izvještaje za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci; i
- (ii) ta osoba nije bila član revizijskog tima u odnosu na te financijske izvještaje.

Viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva

**Z524.7.** Podložno točki Z524.8., ako osoba koja je bila viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva prijeđe raditi za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa kao:

- (a) direktor ili odgovorna osoba; ili
- (b) zaposlenik u poziciji u kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje,

to kompromitira neovisnost, osim ako je prošlo dvanaest mjeseci otkako je ta osoba bila viši ili glavni poslovodni partner (izvršni direktor ili njegov ekvivalent) društva.

**Poslovne kombinacije**

**Z524.8.** Izuzeto od točaka Z524.6. i Z524.7., neovisnost nije kompromitirana ako okolnosti opisane u tim točkama proizlaze iz poslovne kombinacije i:

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

- (b)** sve beneficije ili plaćanja koja društvo ili umreženo društvo duguju bivšem partneru su u potpunosti podmirena, osim ako se obavljaju u skladu s ranije utvrđenim nepromjenjivim dogovorima i ako svaki iznos koji se duguje partneru nije značajan društvu ili umreženom društvu, kako je primjenjivo;
- (c)** bivši partner ne nastavlja sudjelovati ili davati dojam da sudjeluje u poslovanju ili profesionalnim aktivnostima društva ili umreženog društva; i
- (d)** društvo raspravlja o poziciji partnera u sklopu klijenta revizije s osobama nadležnim za upravljanje.

**ODJELJAK 525.****PRIVREMENA DODJELJIVANJA OSOBLJA****Uvod**

- 525.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 525.2. Dodjeljivanje (posuđivanje) osoblja klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere, zagovaranja ili zblizenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 525.3. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama nastalih uslijed posuđivanja osoblja društva ili umreženog društva klijentu revizije uključuju:

- provođenje dodatne provjere poslova koje je obavilo posuđeno osoblje moglo bi biti postupanje s prijetnjom samoprovjere;
- neuključivanje posuđenog osoblja u sastav revizijskog tima moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem zblizenosti ili zagovaranja;
- nedavanje posuđenom osoblju revizijske odgovornosti za bilo koju funkciju ili aktivnost koje su obavljali kada su bili posuđeni moglo bi biti postupanje s prijetnjom samoprovjere.

- 525.3. P2. Ako prijetnje temeljem zblizenosti i zagovaranja nastanu kao rezultat posuđivanja osoblja društva ili umreženog društva klijentu revizije takve da društvo ili umreženo društvo postane previše blisko povezano sa stavovima i interesima menadžmenta, obično ne postoje odgovarajuće mjere zaštite.

- Z525.4.** Društvo ili umreženo društvo neće posuđivati svoje osoblje klijentu revizije, osim ako:

- (a) se takva pomoć pruža samo za kratko razdoblje;
- (b) posuđeno osoblje nije uključeno u pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja kakve ne bi bile dopuštene u skladu s odjeljkom 600. i njegovim pododjeljcima; i
- (c) posuđeno osoblje ne preuzima odgovornosti menadžmenta a klijent revizije je nadležan za usmjeravanje i nadziranje njihovog rada.

**ODJELJAK 540.****DUGA POVEZANOST OSOBLJA (UKLJUČUJUĆI ROTIRANJE PARTNERA) S REVIZIJSKIM KLIJENTOM****Uvod**

- 540.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 540.2. Ako je osoba dugo uključena u revizijski angažman mogle bi nastati prijetnje temeljem zblizenosti i osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

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

- 540.3. P1. Iako je razumijevanje klijenta revizije i njegovog okruženja od ključnog značaja za kvalitetu revizije, moglo bi doći do pojave prijetnje temeljem zblizenosti ako je osoba u svojstvu člana revizijskog tima dugo povezana s:
- (a) klijentom revizije i njegovim poslovanjem;
  - (b) višim menadžmentom klijenta revizije; ili
  - (c) financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskim informacijama koje čine osnovu tih financijskih izvještaja.
- 540.3. P2. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati kao rezultat zabrinutosti osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta ili njene zainteresiranosti za zadržavanje bliskog osobnog odnosa s članom višeg menadžmenta ili osobama nadležnim za upravljanje. Takva prijetnja bi mogla neprimjereno utjecati na prosudbe te osobe.
- 540.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje temeljem zblizenosti ili osobnih interesa uključuju:
- (a) u odnosu na osobu:
    - ukupno trajanje odnosa osobe s klijentom, uključujući i to je li taj odnos postojao i dok je osoba bila u prethodnom društvu;
    - koliko dugo je osoba član angažiranog tima i vrste uloga u kojima je bila;

- u kojoj mjeri radom te osobe upravlja, pregledava ga i nadzire osoblje višeg ranga;
- u kojoj mjeri osoba, prema svom rangu, može utjecati na ishod revizije u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova angažiranog tima;
- bliskost osobnih odnosa osobe s višim menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje;
- prirodu, učestalost i opseg interakcije između te osobe i višeg menadžmenta ili osoba nadležnih za upravljanje;

(b) u odnosu na klijenta revizije:

- vrstu ili kompleksnost problematike klijenta u vezi s računovodstvom i financijskim izvještavanjem i je li u odnosu na njih bilo promjena;
- je li u novije vrijeme bilo promjena u višem menadžmentu ili među osobama nadležnim za upravljanje;
- je li bilo strukturnih promjena u organizaciji klijenta koje bi mogle utjecati na prirodu, učestalost i opseg interakcija koje bi ta osoba mogla imati s višim menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje.

540.3. P4. Kombinacija dva ili više čimbenika mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja razine prijetnji. Na primjer, prijetnje temeljem zblizenosti koje su se razvile postupno kao rezultat sve bliskijeg odnosa između neke osobe i člana višeg menadžmenta klijenta bi se smanjile odlaskom tog člana višeg menadžmenta klijenta.

540.3. P5. Primjer radnje kojom bi se mogle ukloniti prijetnje temeljem zblizenosti i osobnih interesa nastale kao rezultat duže uključenosti osobe u revizijski angažman je isključivanje te osobe iz revizijskog tima u sklopu rotiranja osoblja.

540.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s takvim prijetnjama temeljem zblizenosti ili osobnih interesa uključuju:

- promjenu uloge osobe u revizijskom timu ili vrste i opsega poslova koje obavlja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član revizijskog tima radi obavljanja provjere rada te osobe;
- provođenje redovitih neovisnih unutrašnjih ili vanjskih provjera kvalitete angažmana.



**Z540.4.** Ako društvo odluči da se od nastalih prijetnji može zaštititi jedino isključenjem osobe iz revizijskog tima rotacijom, mora utvrditi odgovarajuće razdoblje tijekom kojeg ta osoba neće:

- (a) biti član angažiranog tima na tom revizijskom angažmanu;
- (b) obavljati kontrolu kvalitete tog revizijskog angažmana; ili
- (c) imati izravan utjecaj na ishod tog revizijskog angažmana.

Ovo razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući razrješavanje prijetnji temeljem zblizenosti i osobnih interesa. Ako je riječ o subjektima od javnog interesa, primjenjuju se točke od Z540.5. do Z540.20.

*Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Z540.5.** Podložno točkama od Z540.7. do Z540.9., u odnosu na reviziju subjekata od javnog interesa, osoba neće obavljati ni jednu od sljedećih uloga ili kombinaciju tih uloga u razdoblju dužem od sedam uzastopnih godina (u daljem tekstu: razdoblje angažmana):

- (a) angažirani partner;
- (b) osoba imenovana kao odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana; ili
- (c) bilo koju od uloga ključnog revizijskog partnera

Po isteku razdoblja angažmana, osoba će u razdoblju mirovanja obavljati poslove sukladno odredbama točaka od Z540.11. do Z540.19.

**Z540.6.** Pri izračunavanju trajanja razdoblja angažmana broj godina se neće početi računati iznova osim ako osoba prestane obavljati bilo koju od uloga pobrojanih u točki Z540.5. (a), (b) i (c) u trajanju minimalnog razdoblja.

Minimalno razdoblje je neprekidno razdoblje koje je jednako najmanje razdoblju mirovanja utvrđenom u skladu s točkama od Z540.11. do Z540.13. u odnosu na ulogu koju je osoba obavljala u godini neposredno prije prestanka takvog djelovanja.

540.6. P1. Na primjer, osoba koja je četiri godine obavljala dužnost angažiranog partnera i nakon toga je prestala obavljati tu ulogu u razdoblju od tri godine, na istom revizijskom angažmanu može nastaviti raditi kao glavni partner još tri godine (što će ukupno činiti sedam godina). Nakon toga, osoba mora proći razdoblje mirovanja u skladu s točkom Z540.14.

**Z540.7.** Izuzeto od točke Z540.5., ključnim revizijskim partnerima čiji kontinuitet rada je od posebnog značaja za kvalitetu revizije može, u rijetkim slučajevima uzrokovanim nepredviđenim okolnostima na koje društvo ne može utjecati i uz suglasnost osoba nadležnih za upravljanje, biti dopušteno nastaviti obavljati dužnost ključnog revizijskog partnera dodatnu godinu dana, sve dok je moguće ukloniti prijetnju neovisnosti ili je svesti na prihvatljivu razinu.

540.7. P1. Na primjer, ključni revizijski partner može nastaviti obavljati tu dužnost u revizijskom timu u dodatnom razdoblju do godine dana ako uslijed nepredviđenih okolnosti, kao što je ozbiljna bolest osobe koja ga je trebala zamijeniti, obvezno rotiranje nije izvedivo. U tom slučaju, društvo će osobama nadležnim za upravljanje objasniti razloge zašto nije moguće obaviti planirano rotiranje i s njima razgovarati o potrebi za eventualnim uvođenjem mjera zaštite kako bi se smanjile sve nastale prijetnje.

**Z540.8.** Ako klijent revizije postane subjekt od javnog interesa, društvo će kod određivanja rasporeda rotiranja osoblja uzeti u obzir trajanje razdoblja u kome je osoba radila kao ključni revizijski partner, pružajući usluge tom klijentu prije nego je postao subjekt od javnog interesa. Ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera za istog klijenta u razdoblju od ukupno pet godina ili manje do trenutka kada klijent postane subjekt od javnog interesa, može nastaviti raditi za klijenta u istom svojstvu sedam godina umanjeno za broj već odrađenih godina prije nego bude isključena iz angažmana zbog rotiranja osoblja. Izuzeto od točke Z540.5., ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera, radeći za klijenta ukupno šest godina prije nego klijent postane subjekt od javnog interesa, uz suglasnost osoba nadležnih za upravljanje, može nastaviti obavljati istu dužnost najviše dvije dodatne godine prije nego kroz rotiranje osoblja bude isključena iz angažmana.

**Z540.9.** Ako društvo raspolaže sa svega nekoliko osoba koje imaju potrebno znanje i iskustvo za obavljanje dužnosti ključnog revizijskog partnera kod subjekta od javnog interesa, redovito rotiranje ključnih partnera moglo bi biti neizvedivo. Izuzeto od točke Z540.5., ako je neovisno regulatorno tijelo u toj jurisdikciji odobrilo postojanje iznimki kod rotiranja partnera u takvim uvjetima, osoba može nastaviti raditi kao ključni revizijski partner duže od sedam godina, u skladu s tim izuzećem. Ovo je moguće pod uvjetom da je to neovisno regulatorno tijelo odredilo druge zahtjeve koji moraju biti ispunjeni, kao što je trajanje razdoblja tijekom kojeg ključni revizijski partner može biti izuzet od rotiranja osoblja ili od redovite neovisne vanjske provjere.

Ostala pitanja koja treba uzeti u obzir u vezi s razdobljem angažmana

**Z540.10.** Kod procjenjivanja prijetnji nastalih uslijed duge povezanosti osobe s revizijskim angažmanom, društvo će posebnu pozornost usmjeriti na dužnosti koje je obavljala i trajanje njene povezanosti s tim angažmanom prije nego je postala ključni partner na angažmanu.

540.10. P1. Mogu postojati situacije u kojima društvo, primjenjujući konceptualni okvir, dođe do zaključka kako nije primjereno da osoba koja obavlja dužnost ključnog revizijskog partnera nastavi djelovati u tom svojstvu iako je dužnost obavljala kraće od sedam godina.

## Razdoblje mirovanja

- Z540.11.** Ako je osoba obavljala dužnost angažiranog partnera ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja će trajati pet uzastopnih godina.
- Z540.12.** Ako je osoba imenovana za provjeru kontrole kvalitete angažmana i radila je u tom svojstvu ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja će trajati tri uzastopne godine.
- Z540.13.** Ako je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera obavljajući poslove koji nisu poslovi iz točaka Z540.11. i Z540.12. ukupno sedam godina, razdoblje mirovanja će trajati dvije uzastopne godine.

## Rad u kombinaciji s obavljanjem dužnosti ključnog revizijskog partnera

- Z540.14.** Ako je osoba kombinirano obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera i obavljala poslove angažiranog partnera ukupno četiri ili više godina, razdoblje mirovanja će trajati pet uzastopnih godina.
- Z540.15.** Podložno točki Z540.16. (a), ako je osoba kombinirano obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera i obavljala poslove ključnog partnera u reviziji nadležnog za provjeru kontrole kvalitete angažmana ukupno četiri ili više godina, razdoblje mirovanja će trajati tri uzastopne godine.
- Z540.16.** Ako je osoba kombinirano obavljala dužnost angažiranog partnera i obavljala poslove provjere kontrole kvalitete angažmana ukupno četiri ili više godina, razdoblje mirovanja će trajati:
- (a) izuzeto od točke Z540.15., pet uzastopnih godina, ako je osoba obavljala dužnost angažiranog partnera tri ili više godina; ili
  - (b) tri uzastopne godine za sve ostale kombinacije.
- Z540.17.** Ako je osoba obavljala bilo koju kombinaciju dužnosti ključnog revizijskog partnera u reviziji osim funkcija iz točaka od Z540.14. do Z540.16., razdoblje mirovanja će trajati dvije uzastopne godine.

## Raniji rad u drugom društvu

- Z540.18.** Kod utvrđivanja broja godina tijekom kojih je osoba obavljala dužnost ključnog revizijskog partnera kako predviđa točka Z540.5., trajanje tog odnosa će, ako je primjenjivo, uključivati i vrijeme koje je ta osoba prethodno provela radeći kao ključni partner na istom revizijskom angažmanu revizije za drugo društvo.

## Kraće razdoblje mirovanja određeno zakonom ili regulativom

- Z540.19.** Ako je zakonodavno ili regulatorno tijelo (ili organizacija koju je ovlastilo ili priznalo takvo zakonodavno ili regulatorno tijelo) za angažiranog partnera odredila razdoblje mirovanja kraće od pet uzastopnih godina, duže od tog razdoblja ili tri godine može biti zamjena za razdoblje mirovanja od pet uzastopnih godina iz točaka Z540.11., Z540.14. i Z540.16. (a), pod uvjetom da primjenjivo razdoblje angažmana ne prelazi sedam godina.

## Ograničenja aktivnosti u razdoblju mirovanja

**Z540.20.** U relevantnom razdoblju mirovanja, osoba neće:

- (a) biti član angažiranog tima ili obavljati kontrolu kvalitete za revizijski angažman;
- (b) obavljati konzultacije s angažiranim timom ili s klijentom o stručnim ili pitanjima koji se tiču specifičnosti gospodarske djelatnosti, transakcija ili događaja koji utječu na revizijski angažman (osim razgovora s timom koji radi na angažmanu a koji su ograničeni na obavljene poslove ili zaključke donesene u posljednjoj godini razdoblja angažmana te osobe ako je to relevantno za tu reviziju);
- (c) biti odgovorna za vođenje ili koordinaciju profesionalnih usluga koje društvo ili umreženo društvo pruža tom klijentu revizije ili nadzirati odnos društva ili umreženog društva s tim klijentom; ili
- (d) obavljati bilo koju drugu dužnost ili obavljati poslove u vezi s klijentom revizije koji nisu prethodno navedeni, uključujući pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja a koje bi dovele do toga da ta osoba:
  - (i) ima značajne ili učestale interakcije s višim menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje; ili
  - (ii) izravno utječe na ishod revizijskog angažmana.

540.20. P1. Cilj odredbi točke Z540.20. nije spriječiti da osoba preuzme vodeću ulogu u društvu ili umreženom društvu, kao što je obavljanje dužnosti višeg ili glavnog poslovodnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta).

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

- 600.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 600.2. Društva i umrežena društva mogla bi pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije, u skladu sa svojim sposobnostima i područjima stručnosti. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije moglo bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela i prijetnje neovisnosti.
- 600.3. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira radi identificiranja, procjenjivanja i postupanja s prijetnjama neovisnosti kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije.  
Pododjeljci u nastavku teksta sadrže posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni u slučaju društvo ili umreženo društvo pruža određene usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije i navode vrste prijetnji koje bi mogle nastati. Neki od njih postavljaju i zahtjeve kojima se društvu ili umreženom društvu izričito zabranjuje pružanje određenih usluga klijentu revizije u određenim okolnostima jer se u postupanju sa stvorenim prijetnjama ne mogu primijeniti mjere zaštite.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z600.4.** Prije nego li društvo ili umreženo društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, dužno je utvrditi bi li pružanje takve usluge moglo stvoriti prijetnju neovisnosti.
- 600.4. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz ovog odjeljka pomažu društvu kod analiziranja određenih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja i s njima povezanih prijetnji koje bi mogle nastati ako društvo ili umreženo društvo bude pružalo usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije.
- 600.4. P2. Nove poslovne prakse, evolucija finansijskih tržišta i promjene u informatičkoj tehnologiji su samo neke okolnosti zbog kojih nije moguće izraditi potpuni popis usluga bez izražavanja uvjerenja koje je moguće pružiti klijentu revizije. Posljedično tome, Kodeks ne daje potpuni popis svih usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle biti pružene klijentu revizije.

*Procjenjivanje prijetnji*

600.5. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji koje su nastale kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije uključuju:

- vrstu, opseg i svrhu usluge;
- stupanj oslanjanja na ishod te usluge u sklopu revizije;
- pravno i regulatorno okruženje u kojem se usluga pruža;
- hoće li ishod pružanja usluge utjecati na pitanja obuhvaćena u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje i, ako hoće:
  - u kojoj mjeri će ishod usluge imati značajan učinak na financijske izvještaje;
  - s kojim stupnjem subjektivnosti će biti utvrđeni primjereni iznosi ili način na koji će se postupati s pitanjima koja su obuhvaćena u financijskim izvještajima;
- razinu stručnosti menadžmenta i osoblja klijenta u odnosu na vrstu usluge koja se pruža;
- mjeru u kojoj je klijent uključen u određivanje značajnih pitanja koja podliježu prosudbi;
- vrstu i opseg utjecaja usluge, ako ga ima, na sustave koji daju informacije koje čine veći dio klijentovih:
  - računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje;
  - unutrašnjih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- je li klijent subjekt od javnog interesa. Na primjer, mogao bi se steći dojam da pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa stvara veću razinu prijetnje.

600.5. P2. Pododjeljci od 601. do 610. sadrže primjere dodatnih čimbenika koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja iz tih pododjeljaka.

*Značajnost u odnosu na financijske izvještaje*

600.5. P3. Pododjeljci od 601. do 610. se pozivaju na značajnost u odnosu na financijske izvještaje klijenta revizije. Koncept značajnosti u vezi s revizijama uređen je MRevS-u 320., *Značajnost u planiranju i obavljanju revizije*, a u vezi s uvidima MSU-om 2400 (izmijenjeno

izdanje), *Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje*. Utvrđivanje značajnosti nalaže primjenu profesionalne prosudbe i na njega utječu i kvantitativni i kvalitativni čimbenici, kao i percepcije potreba korisnika za financijskim informacijama.

Pružanje više usluga bez izražavanja uvjerenja istom klijentu revizije

600.5. P4. Društvo ili umreženo društvo moglo bi pružati više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije. U takvim okolnostima, razmatranje kombiniranih efekata prijetnji nastalih kao rezultat pružanja tih usluga je relevantno za procjenu prijetnji koju obavlja društvo.

#### *Postupanje s prijetnjama*

600.6. P1. Pododjeljci od 601. do 610. uključuju primjere radnji, uključujući mjere zaštite, koje bi mogle poslužiti za postupanje s prijetnjama neovisnosti nastalim kao rezultat pružanja onih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja kod kojih te prijetnje nisu na prihvatljivoj razini. Pododjeljci ne sadrže potpun popis primjera.

600.6. P2. Neki od pododjeljaka uključuju zahtjeve kojima se društvu ili umreženom društvu izričito zabranjuje pružanje određenih usluga klijentu revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu riješiti primjenom mjera zaštite.

600.6. P3. Točka 120.10. P2. uključuje opis mjera zaštite. U odnosu na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja, mjere zaštite su radnje koje društvo poduzima, pojedinačno ili skupno, kako bi u biti reduciralo prijetnje neovisnosti na prihvatljivu razinu. U nekim situacijama, ako je prijetnja proizašla iz pružanja usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, može se dogoditi da ne postoje mjere zaštite. U takvim situacijama, primjena konceptualnog okvira iz odjeljka 120. zahtijeva da društvo odbije ili prestane pružati usluge bez izražavanja uvjerenja ili da odbije ili prekine revizijski angažman.

#### *Zabrana preuzimanja odgovornosti menadžmenta*

**Z600.7.** Društvo ili umreženo društvo neće preuzeti odgovornosti menadžmenta klijenta revizije.

600.7. P1. Odgovornosti menadžmenta obuhvaćaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka u vezi sa stjecanjem, raspoređivanjem i kontroliranjem ljudskih financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.

600.7. P2. Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije stvara prijetnje temeljem samoprovjere i osobnih interesa ako društvo ili umreženo društvo tijekom pružanja usluge preuzme odgovornosti menadžmenta. Preuzimanje odgovornosti menadžmenta također dovodi do prijetnje temeljem zblizenosti, a moglo bi stvoriti prijetnju temeljem zagovaranja jer društvo ili umreženo društvo postaje previše blisko povezano sa stavovima i interesima menadžmenta.

600.7. P3. Utvrđivanje pripada li neka aktivnost području odgovornosti menadžmenta ovisi o okolnostima i zahtijeva primjenu profesionalne prosudbe. Primjeri aktivnosti koje bi se mogle smatrati odgovornostima menadžmenta su:

- kreiranje politika i određivanje strateškog usmjerenja;
- zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika u vezi s njihovim radom za subjekt;
- odobravanje transakcija;
- kontroliranje ili upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima;
- donošenje odluka o tome koje preporuke društva, umreženog društva ili trećih strana primijeniti;
- odgovaranje osobama nadležnim za upravljanje u ime menadžmenta;
- preuzimanje odgovornosti za:
  - izradu i fer prikazivanje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja;
  - oblikovanje, uvođenje, praćenje ili održavanje unutrašnje kontrole.

600.7. P4. Davanje savjeta i preporuka koje menadžmentu klijenta revizije pomažu u ispunjenju njihovih obveza nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta (vidjeti točke od Z600.7. do 600.7. P3.).

**Z600.8.** Kako bi izbjeglo preuzimanje odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, društvo se mora uvjeriti da menadžment klijenta donosi sve prosudbe i odluke koje spadaju u područje njegove odgovornosti. To uključuje osiguravanje da menadžment klijenta:

- (a) imenuje osobu s prikladnim vještinama, znanjem i iskustvom koja će biti svakodobno odgovorna za odluke klijenta i nadzirati pružanje usluga. Ta osoba, po mogućnosti član višeg menadžmenta, će razumjeti:
  - (i) ciljeve, vrstu i rezultate usluga; i
  - (ii) što su odgovornosti klijenta a što društva ili umreženog društva.



Ova osoba, međutim, ne mora imati stručnost za pružanje ili ponovo pružanje predmetne usluge;

- (b) obavlja nadzor nad uslugama i procjenjuje je su li rezultati ostvareni pružanjem usluga prikladni za potrebe klijenta;
- (c) prihvaća odgovornost za sve radnje, ako ih ima, koje je potrebno poduzeti u odnosu na rezultate pružanja usluga.

*Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije koji naknadno postane subjekt od javnog interesa*

**Z600.9.** Usluga bez izražavanja uvjerenja koju društvo ili umreženo društvo pruža ili koju je pružilo klijentu revizije kompromitira neovisnost tog društva ako klijent postane subjekt od javnog interesa osim ako:

- (a) su prethodno pružene usluge bez izražavanja uvjerenja u skladu s odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente revizije koji nisu subjekti od javnog interesa;
- (b) se pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja čije pružanje klijentima revizije koji su subjekti od javnog interesa ne dopušta ovaj odjeljak okonča prije ili čim je praktično izvodivo nakon što klijent postane subjekt od javnog interesa; i
- (c) društvo razriješiti nastale prijetnje koje nisu na prihvatljivoj razini.

*Razmatranja u vezi s određenim povezanim subjektima*

**Z600.10.** Ovaj odjeljak uključuje zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje preuzeti odgovornosti menadžmenta ili pružiti određene usluge bez izražavanja uvjerenja klijentima revizije. Izuzeto od tih zahtjeva, društvo ili umreženo društvo može preuzeti odgovornosti menadžmenta ili pružiti određene usluge bez izražavanja uvjerenja koje bi inače bile zabranjene sljedećim povezanim subjektima klijenta o čijim financijskim izvještajima društvo treba dati mišljenje:

- (a) subjektu koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom;
- (b) subjektu koji ima izravan financijski interes u klijentu ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i ako je taj interes u klijentu značajan tom subjektu; ili
- (c) subjektu koji je s klijentom pod zajedničkom kontrolom, pod uvjetom da su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:
- (i) društvo ili umreženo društvo ne daju mišljenje o financijskim izvještajima povezanog subjekta;

- (ii) društvo ili umreženo društvo ne preuzimaju odgovornost menadžmenta, izravno ili neizravno, za subjekt o čijim financijskim izvještajima trebaju dati mišljenje;
- (iii) usluge ne stvaraju prijetnju temeljem samoprovjere jer njihovi rezultati neće biti predmet postupaka revizije; i
- (iv) društvo riješi druge prijetnje nastale uslijed pružanja takvih usluga a koje nisu na prihvatljivoj razini.

## **PODODJELJAK 601. – RAČUNOVODSTVENE I KNJIGOVODSTVENE USLUGE**

### **Uvod**

- 601.1. Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu revizije bi moglo proizvesti prijetnju temeljem samoprovjere.
- 601.2. Osim posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka, zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka do 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentu revizije. Ovaj odjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentima revizije u nekim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu razriješiti primjenom mjera zaštite.

### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

- 601.3. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge obuhvaćaju širok spektar usluga, uključujući:
- pripremanje računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja;
  - evidentiranje transakcija;
  - obračun plaća.
- 601.3. P2. Menadžment odgovara za izradu i fer prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Njihove odgovornosti uključuju:
- određivanje računovodstvenih politika i računovodstveno postupanje u skladu s tim politikama;
  - izradu ili mijenjanje izvornih dokumenata ili podataka kojima se dokazuje nastanak transakcije, u elektroničkoj i drugim oblicima. Primjeri uključuju:

- izlazne narudžbenice;
- evidencije o radnom vremenu;
- ulazne narudžbenice;
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku;
- određivanje ili odobravanje konta za klasifikaciju transakcija.

601.3. P3. Postupak revizije čini potrebnim dijalog između društva i menadžmenta klijenta revizije, što bi moglo uključivati:

- primjenu računovodstvenih standarda ili politika i zahtjeva u pogledu objavljivanja u financijskim izvještajima;
- procjenu primjerenosti financijske i računovodstvene kontrole i metoda primijenjenih za određivanje iskazanih iznosa imovine i obveza;
- predlaganje prilagodbenih knjiženja u dnevniku.

Navedene aktivnosti se smatraju redovitim dijelom postupka revizije i u pravilu ne stvaraju prijetnje sve dok klijent odgovara za odluke u sklopu pripremanja računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja.

601.3. P4. Slično tome, klijent bi mogao zatražiti stručnu pomoć kod razrješavanja pitanja kao što su usklađivanje konta ili analiziranje i prikupljanje informacija za potrebe izvještavanja regulatora. Osim toga, klijent bi mogao zatražiti i stručni savjet o računovodstvenim pitanjima poput pretvaranja postojećih financijskih izvještaja iz jednog okvira financijskog izvještavanja u drugi. Primjeri uključuju:

- pridržavanje računovodstvenih politika grupe;
- prelazak na drugačiji okvir financijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

Navedene usluge u pravilu ne stvaraju prijetnje pod uvjetom da društvo i umreženo društvo ne preuzimaju odgovornost klijentovog menadžmenta.

#### *Rutinske ili mehaničke računovodstvene i knjigovodstvene usluge*

601.4. P1. Računovodstvene i knjigovodstvene usluge koje su po svojoj prirodi rutinske ili mehaničke zahtijevaju ograničenu ili nikakvu profesionalnu prosudbu. Neki primjeri takvih usluga su:

- pripremanje obračuna plaća ili izrada izvještaja o plaćama za klijentovo odobrenje i isplatu temeljem podataka koje je pripremio klijent;

- evidentiranje ponavljajućih transakcija za koje su iznosi lako utvrdivi iz izvorne dokumentacije ili izvornih podataka, kao što su računi za režije ako je klijent odredio ili odobrio primjerenu klasifikaciju konta;
- obračunavanje amortizacije dugotrajne imovine ako klijent odredi računovodstvenu politiku i procijeni korisni vijek i rezidualne vrijednosti;
- knjiženje u glavnoj knjizi transakcija koje je klijent kontirao;
- knjiženje stavki koje je klijent odobrio u probnu bilancu;
- sastavljanje financijskih izvještaja temeljem informacija iz probne bilance koje je klijent odobrio i iz pratećih bilješki temeljenih na evidencijama koje je klijent odobrio.

*Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa*

**Z601.5.** Društvo ili umreženo društvo klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa neće pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući pripremanje financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskih informacija koje čine temelj takvih financijskih izvještaja, osim ako:

- (a) su usluge rutinske ili mehaničke prirode; i
- (b) društvo razriješi sve prijetnje nastale kao rezultat pružanja takvih usluga a koje nisu na prihvatljivoj razini.

601.5. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama temeljem samoprovjere nastale kod pružanja računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga rutinske i mehaničke prirode klijentu revizije uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi pregleda revizijskog posla ili obavljene usluge.

*Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Z601.6.** Podložno točki Z601.7., društvo ili umreženo društvo neće klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući pripremanje financijskih izvještaja o kojima društvo treba dati mišljenje ili financijskih informacija koje čine temelj tih financijskih izvještaja.

**Z601.7.** Izuzeto od točke Z601.6., društvo ili umreženo društvo mogu pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge rutinske ili mehaničke prirode za organizacijske jedinice ili povezane subjekte klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osobe koje pružaju te usluge nisu članovi revizijskog tima i ako:

- (a) su organizacijske jedinice ili povezani subjekti kojima se usluga pruža zajedno beznačajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
- (b) se usluga odnosi na pitanja koja su skupno bez značaja za financijske izvještaje te organizacijske jedinice ili povezanog subjekta.

## **PODODJELJAK 602. – ADMINISTRATIVNE USLUGE**

### **Uvod**

- 602.1. Pružanje administrativnih usluga klijentu revizije u pravilu ne stvara prijetnje.
- 602.2. Povrh posebnih materijala za primjenu iz ovog odjeljka, zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja administrativnih usluga.

### **Materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

- 602.3. P1. Administrativne usluge uključuju pomaganje klijentima pri obavljanju rutinskih ili mehaničkih zadataka u sklopu redovitog poslovanja. Takve usluge zahtijevaju ograničenu ili nikakvu profesionalnu prosudbu i uredske su prirode.
- 602.3. P2. Primjeri administrativnih usluga uključuju:
- usluge obrade teksta;
  - pripremanje administrativnih ili propisanih obrazaca koje odobrava klijent;
  - podnošenje takvih obrazaca u skladu s uputama klijenta;
  - praćenje zakonskih rokova za njihovo podnošenje i informiranje klijenta revizije o tim rokovima.

## **PODODJELJAK 603. – USLUGE PROCJENE VRIJEDNOSTI**

### **Uvod**

- 603.1. Pružanje usluga procjene vrijednosti klijentu revizije moglo bi uzrokovati prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 603.2. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog odjeljka zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga procjene vrijednosti klijentu revizije. Ovaj odjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određene usluge procjene vrijednosti klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu razriješiti primjenom mjera zaštite.

## Zahtjevi i materijali

### Svi klijenti revizije

- 603.3. P1. Procjena vrijednosti obuhvaća stvaranje pretpostavki o budućim događajima, primjenu primjerene metodologije i tehnika, te kombinaciju toga dvoga u cilju izračunavanja određene vrijednosti ili raspona vrijednosti za stavku imovine, obveza ili cjelokupno poslovanje.
- 603.3. P2. Ako je od društva ili umreženog društva zatraženo obavljanje procjene vrijednosti kako bi klijentu revizije pomogli kod ispunjenja obveza u vezi s prijavljivanjem ili planiranjem poreza i rezultati te procjene vrijednosti neće izravno utjecati na financijske izvještaje, primjenjuju se dijelovi materijala za primjenu iz točaka od 604.9. P1. do 604.9 P5. koji se odnose na takve usluge.
- 603.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja koje su nastale zbog pružanja usluga procjene vrijednosti klijentima revizije uključuju:
- uporabu i svrhu izvještaja o procjeni vrijednosti;
  - hoće li izvještaj o procjeni vrijednosti biti javno objavljen;
  - u kojoj mjeri je klijent uključen u utvrđivanje i odobravanje metodologije procjene vrijednosti i drugih bitnih pitanja o kojima se prosuđuje;
  - stupanj subjektivnosti koji je inherentan elementu za procjene vrijednosti koje uključuju standardne ili ustanovljene metodologije;
  - hoće li procjena vrijednosti značajno utjecati na financijske izvještaje;
  - u kojoj mjeri i koliko jasno se informacije u vezi procjene vrijednosti objavljuju u okviru financijskih izvještaja;
  - stupanj ovisnosti o budućim događajima koji je takve prirode da bi mogao stvoriti značajnu promjenjivost inherentnu uključenim iznosima.
- 603.3. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama uključuju:
- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi se utjecati na prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
  - uključivanjem primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja provjere posla revizije ili pružene usluge moglo bi se utjecati na prijetnju temeljem samoprovjere.

*Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa*

**Z603.4.** Društvo ili umreženo društvo neće pružiti uslugu procjene vrijednosti klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa ako:

- (a) ta procjena uključuje visok stupanj subjektivnosti; i
- (b) će ta procjena značajno utjecati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

603.4. P1. Neke procjene vrijednosti ne uključuju visok stupanj subjektivnosti. Ovo će vjerojatno biti slučaj ako su polazne pretpostavke ustanovljene zakonima ili drugim propisima ili su široko prihvaćene i ako se tehnike i metodologije koje će biti korištene zasnivaju na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili regulativom. U takvim okolnostima nije vjerojatno da će postojati značajne razlike između rezultata procjene vrijednosti koje obave dvije ili više strana.

*Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Z603.5.** Društvo ili umreženo društvo neće pružiti usluge procjene vrijednosti klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako će te usluge, pojedinačno ili skupno, značajno utjecati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

**PODODJELJAK 604. – POREZNE USLUGE****Uvod**

604.1. Pružanje poreznih usluga klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.

604.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz tačaka od 600.1 do Z600.10. relevantni su za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja poreznih usluga klijentu revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih poreznih usluga klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu razriješiti primjenom mjera zaštite.

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

604.3. P1. Porezne usluge obuhvaćaju širok spektar usluga, uključujući poslove poput:

- pripremanja poreznih prijava;
- obračunavanja poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja;

- planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja;
- porezne usluge koje uključuju procjene vrijednosti;
- pomoć u rješavanju poreznih sporova.

Iako su različite prethodno nabrojane vrste poreznih usluga u okviru ovog pododjeljka obrađene pod posebnim podnaslovima, u praksi su aktivnosti pružanja usluga iz područja oporezivanja često međusobno povezane.

- 604.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji nastalih kao rezultat pružanja poreznih usluga klijentu revizije uključuju:
- specifična obilježja angažmana;
  - razinu stručnosti zaposlenika klijenta na području oporezivanja;
  - sustav po kojem porezna tijela procjenjuju i utvrđuju porez i ulogu društva ili umreženog društva u tom postupku;
  - složenost relevantnog poreznog režima i razinu prosudbe koja je potrebna za primjenu režima.

## Pripremanje poreznih prijava

### *Svi klijenti revizije*

- 604.4. P1. Pružanje usluga pripremanja poreznih prijava u pravilu ne stvara prijetnju.
- 604.4. P2. Usluge pripremanja poreznih prijava uključuju:
- pomaganje klijentima pri ispunjavanju njihovih obveza prijavljivanja poreza kroz izradu nacрта i prikupljanje informacija, uključujući one o iznosu poreznog duga (uobičajeno se koriste standardni obrasci), koje treba podnijeti nadležnim poreznim tijelima;
  - davanje savjeta o poreznom postupanju s prošlim transakcijama i odgovaranje na zahtjeve poreznih tijela za dodatnim informacijama i analizama u ime klijenta (na primjer, davanje objašnjenja i stručno podupiranje korištenog pristupa).
- 604.4. P3. Usluge pripremanja poreznih prijava obično se zasnivaju na povijesnim informacijama i poglavito uključuju analiziranje i prezentiranje takvih povijesnih informacija u skladu s važećim propisima, uključujući pravne presedane i ustanovljenu praksu. Nadalje, porezne prijave podliježu postupku provjere ili odobravanja koji porezna tijela smatraju primjerenim.



## Obračunavanje poreza u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja

### *Svi klijenti revizije*

- 604.5. P1. Pripremanje obračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za klijenta revizije u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja koje će kasnije biti predmet revizije koju obavlja društvo stvara prijetnju temeljem samoprovjere.
- 604.5. P2. Osim čimbenika iz točke 604.3. P2., čimbenik koji je relevantan za procjenjivanje razine prijetnje nastale kod obavljanja takvih obračuna za klijenta revizije je i to bi li obračun mogao imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

### Klijenti revizije koji nisu subjekti od javnog interesa

- 604.5. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite u postupanju s prijetnjom temeljem samoprovjere kada klijent revizije nije subjekt od javnog interesa uključuju:
- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge;
  - uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi provjere revizijskog posla ili pružene usluge.

### Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

- Z604.6.** Društvo ili umreženo društvo neće pripremati obračune tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa u svrhu pripremanja računovodstvenih knjiženja koji su značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 604.6. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite iz točke 604.5. P3. kod postupanja s prijetnjama temeljem samoprovjere također su primjenjivi i na situacije u kojima društvo obavlja obračunavanje tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa a koje nisu značajne za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

## Planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja

### *Svi klijenti revizije*

- 604.7. P1. Pružanje usluga planiranja poreza i ostalih usluga poreznog savjetovanja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 604.7. P2. Usluge planiranja poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja obuhvaćaju širok spektar usluga kao što su davanje savjeta klijentu kako strukturirati svoje poslovanje na porezno učinkovit način ili kako primijeniti novi porezni zakon ili regulativu.

604.7. P3. Povrh čimbenika iz točke 604.3. P2., u čimbenike koji su relevantni za procjenu razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih uslijed pružanja usluga poreznog planiranja i ostalih usluga poreznog savjetovanja klijentu revizije spadaju:

- stupanj subjektivnosti kod utvrđivanja odgovarajućeg tretmana za porezni savjet u financijskim izvještajima;
- je li porezni model potkrijepljen mišljenjem ili na drugi način odobreno od poreznog tijela prije izrade financijskih izvještaja; Na primjer, je li savjet dan kao rezultat pružanja usluga poreznog planiranja i ostalih usluga poreznog savjetovanja:
  - jasno potkrepljen stavovima poreznog tijela ili ima uporište u drugom pravnom presedanu;
  - predstavlja ustanovljenu praksu;
  - ima uporište u poreznom zakonu koje će vjerojatno prevladati;
- mjera u kojoj će ishod poreznog savjeta imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- ovisi li učinkovitost poreznog savjeta o računovodstvenom postupanju ili prezentiranju u financijskim izvještajima i postoji li sumnja u primjerenost danog računovodstvenog postupanja ili prezentiranja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

604.7. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi provjere obavljene usluge ili usluge revizije moglo bi biti razrješenje prijetnje temeljem samoprovjere;
- pribavljanje prethodnog mišljenja od poreznih tijela moglo bi razriješiti prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja.

Ako učinkovitost poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima

**Z604.8.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge planiranja poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja klijentu revizije ako učinkovitost tog poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima i:

- (a) revizijski tim ima razumnu sumnju u primjerenost tog računovodstvenog tretmana ili prezentiranja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedice poreznog savjeta imat će značajni učinak na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

## **Porezne usluge koje uključuju procjene vrijednosti**

### *Svi klijenti revizije*

- 604.9. P1. Pružanje poreznih usluga procjene vrijednosti klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 604.9. P2. Društvo ili umreženo društvo moglo bi obavljati procjenu vrijednosti za porezne svrhe samo onda ako rezultat te procjene neće izravno utjecati na financijske izvještaje (tj. na financijske izvještaje će utjecati samo kroz računovodstvene unose koji se tiču poreza). Ovo u pravilu ne bi stvorilo prijetnje ako je učinak na financijske izvještaje beznačajan ili ako procjena vrijednosti podliježe vanjskoj provjeri od strane poreznog ili sličnog regulatornog tijela.
- 604.9. P3. Ako procjena vrijednosti obavljena u porezne svrhe ne podliježe vanjskoj provjeri i učinak na financijske izvještaje je značajan, osim odredbi točke 604.3. P2. i sljedeći čimbenici su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja koje su nastale kao rezultat pružanja tih usluga klijentu revizije:
- mjera u kojoj metodologija procjene vrijednosti ima uporište u poreznim zakonima ili regulativi, pravnim presedanima ili ustanovljenoj praksi;
  - stupanj subjektivnosti koji je inherentan procjeni vrijednosti;
  - pouzdanost i opseg korištenih podataka.
- 604.9. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama uključuju:
- korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
  - uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja provjere obavljene usluge ili usluge revizije moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere;
  - pribavljanje prethodnog mišljenja od poreznog tijela moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 604.9. P5. Društvo ili umreženo društvo također bi moglo obaviti procjenu vrijednosti kako bi klijentu revizije pomoglo ispuniti svoje obveze prijavljivanja poreza ili u funkciji planiranja poreza, pri čemu će rezultat te procjene vrijednosti imati izravan učinak na financijske

izvještaje. U takvim situacijama primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz pododjeljka 603. koji se odnose na usluge procjene vrijednosti.

## **Pomoć u rješavanju poreznih sporova**

### *Svi klijenti revizije*

- 604.10. P1. Pomaganje klijentu revizije u rješavanju poreznih sporova moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 604.10. P2. Porezni spor mogao bi doseći točku u kojoj porezna tijela obavijeste klijenta revizije da su argumenti o određenom pitanju odbačeni i kada bilo porezno tijelo ili klijent upućuju predmet na odlučivanje u službenom postupku, na primjer, pred poreznim ili redovnim sudom.
- 604.10. P3. Povrh točke 604.3. P2., čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja pomoći klijentu revizije u rješavanju poreznih sporova su:
- uloga koju ima menadžment u rješavanju spora;
  - mjera u kojoj će ishod spora imati značajan učinak na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje;
  - je li pruženi savjet predmet poreznog spora;
  - mjera u kojoj predmet ima uporište u poreznim zakonima ili regulativi, pravnim presedanima ili ustanovljenoj praksi;
  - je li postupak javan.
- 604.10. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjama uključuju:
- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom samoprovjere ili zagovaranja;
  - uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja provjere obavljene usluge ili usluge revizije moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere.

Rješavanje poreznih pitanja koje uključuje zastupanje u svojstvu odvjetnika

**Z604.11.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge u području oporezivanja koje uključuju pomoć klijentu revizije u rješavanju poreznih sporova ako:

- (a) te usluge uključuju zastupanje klijenta revizije u svojstvu odvjetnika u postupku rješavanja poreznog predmeta pred poreznim ili redovnim sudom; i

- (b) su uključeni iznosi značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

604.11. P1. Odredbe točke Z604.11. ne sprječavaju društvo ili umreženo društvo da djeluje u ulozi stalnog savjetnika u odnosu na predmet koji se rješava pred poreznim ili redovnim sudom, primjerice obavljajući poslove poput:

- odgovaranja na konkretne zahtjeve za informacijama;
- davanja iskaza o činjeničnom stanju ili svjedočenja o obavljenim poslovima;
- pružanja pomoći klijentu kod analiziranja poreznih pitanja u vezi s danim predmetom.

604.11. P2. Što znači 'porezni ili redovni sud' ovisi o postupku rješavanja poreznih predmeta u određenoj jurisdikciji.

## **PODODJELJAK 605. – USLUGE UNUTARNJE REVIZIJE**

### **Uvod**

- 605.1. Pružanje usluga unutarnje revizije klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere.
- 605.2. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga unutarnje revizije klijentu revizije. Ovaj pododjeljak uključuje zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih usluga unutarnje revizije klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle riješiti primjenom mjera zaštite.

### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

- 605.3. P1. Usluge unutarnje revizije obuhvaćaju pružanje pomoći klijentu revizije kod obavljanja poslova unutarnje revizije. Poslovi unutarnje revizije mogli bi uključivati:
- nadziranje unutarnjih kontrola – provjera kontrola, nadziranje njihovog funkcioniranja i davanje preporuka o tome kako ih unaprijediti;
  - ispitivanje financijskih i operativnih informacija kroz:
    - pregled sredstava koja su korištena da bi se identificirale, izmjerile i klasificirale financijske i operativne informacije, te izradili izvještaji o njima;

- posebnu provjeru određenih stavki, uključujući detaljno testiranje transakcija, stanja i postupaka;
- pregled ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovnih aktivnosti subjekta, uključujući njegove nefinancijske aktivnosti;
- provjeru pridržavanja:
  - zakona, regulativa i drugih vanjskih zahtjeva;
  - politika menadžmenta, uputa i drugih unutarnjih zahtjeva.

605.3. P2. Opseg i ciljevi poslova unutarnje revizije značajno se razlikuju od subjekta do subjekta i ovise o njegovoj veličini i strukturi, te o zahtjevima menadžmenta i osoba nadležnih za upravljanje subjektom.

**Z605.4.** Ako pruža usluge unutarnje revizije klijentu revizije, društvo mora biti sigurno da:

- (a) klijent imenuje primjerenu i kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg menadžmenta
  - (i) da sve vrijeme odgovara za poslove unutarnje revizije; i
  - (ii) prihvati odgovornost za oblikovanje, uvođenje, nadziranje i održavanje unutarnje kontrole;
- (b) menadžment klijenta ili osobe nadležne za njegovo upravljanje provjeravaju, procjenjuju i odobravaju opseg, rizike i učestalost usluga unutarnje revizije;
- (c) menadžment klijenta ocjenjuje adekvatnost usluga unutarnje revizije i nalaza tih usluga;
- (d) menadžment klijenta ocjenjuje i odlučuje o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti, te upravlja postupkom njihove primjene; i
- (e) menadžment klijenta izvještava osobe nadležne za njegovo upravljanje o značajnim nalazima i preporukama proizašlim iz pružanja usluga unutarnje revizije.

605.4. P1. Odredbe točke Z600.7. zabranjuju društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornost menadžmenta. Obavljanje značajnog dijela poslova unutarnje revizije klijenta povećava mogućnost da će osoblje društva ili umreženog društva preuzeti odgovornost menadžmenta.

605.4. P2. Primjeri usluga unutarnje revizije kojima se preuzimaju odgovornosti menadžmenta uključuju:

- kreiranje politika unutarnje revizije ili strateško usmjeravanje aktivnosti unutarnje revizije;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za radnje zaposlenika službe unutarnje revizije subjekta;
- donošenje odluka o tome koje preporuke unutarnje revizije primijeniti;
- podnošenje izvještaja osobama nadležnim za upravljanje o rezultatima unutarnje revizije u ime menadžmenta;
- obavljanje postupaka koji čine sastavni dio postupka unutarnje kontrole, kao što su provjeravanje i odobravanje promjena u ovlastima za pristup podacima pojedinih zaposlenika;
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, uvođenje, nadziranje i održavanje unutarnje kontrole;
- obavljanje poslova unutarnje revizije koji su eksternalizirani a koji obuhvaćaju cijelu ili značajni dio funkcije unutarnje revizije, pri čemu društvo ili umreženo društvo odgovara za utvrđivanje opsega poslova unutarnje revizije a moglo bi biti odgovorno i za jedno ili više od prethodno navedenih pitanja.

605.4. P3. Ako se društvo kod obavljanja revizijskog angažmana služi radom unutarnje revizije, MRevS-i zahtijevaju obavljanje postupaka kojima će se procijeniti adekvatnost tog rada. Slično tome, ako društvo ili umreženo društvo prihvati angažman pružanja usluga unutarnje revizije klijentu revizije, rezultati tih usluga mogli bi se koristiti u obavljanju vanjske revizije. Ovo stvara prijetnju temeljem samoprovjere jer postoji mogućnost da će revizijski tim koristiti rezultate unutarnje revizije za potrebe revizijskog angažmana bez:

- (a) primjerene procjene tih rezultata; ili
- (b) primjene iste mjere profesionalnog skepticizma koju bi primjenjivali da su poslove unutarnje revizije obavljale osobe koje nisu zaposlenici društva.

605.4. P4. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem samoprovjere su:

- značajnost odnosnih iznosa u financijskim izvještajima;
- rizik davanja pogrešnih tvrdnji u vezi s iznosima iz financijskih izvještaja.

- mjera u kojoj će se revizijski tim osloniti na uslugu unutarnje revizije, uključujući i tijekom obavljanja vanjske revizije.

605.4. P5. Primjer postupanja koje bi moglo biti zaštita kod rješavanja prijjetnje temeljem samoprovjere je korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge.

### *Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Z605.5.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge unutarnje revizije klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako se te usluge odnose na:

- značajan dio unutarnjih kontrola nad financijskim izvještavanjem;
- sustav financijskog računovodstva koji daje informacije koje su, pojedinačno ili skupno, značajne za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje; ili
- iznose ili objavljivanja koji su, pojedinačno ili skupno, značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

## **PODODJELJAK 606. – USLUGE U VEZI S INFORMATIČKIM SUSTAVIMA**

### **Uvod**

606.1. Pružanje usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije moglo bi stvoriti prijjetnju temeljem samoprovjere.

606.2. Povrh posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. relevantni su za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijjetnje koje bi to stvorilo ne mogu riješiti primjenom mjera zaštite.

### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

606.3. P1. Usluge u vezi s informatičkim sustavima uključuju oblikovanje ili uvođenje hardverskih ili softverskih sustava. Ti sustavi mogli bi:

- objedinjavati izvorne podatke;
- činiti dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili
- generirati informacije koji utječu na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje, uključujući povezana objavljivanja.

Informatički sustavi, međutim, mogli bi uključivati i pitanja koja se ne odnose na računovodstvene evidencije ili unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem ili financijske izvještaje klijenta revizije.



- 606.3. P2. Točka Z600.7. zabranjuje društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornost menadžmenta. Pružanje sljedećih usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentima revizije u pravilu ne stvara prijetnju sve dok osoblje društva ili umreženog društva ne preuzima odgovornost menadžmenta:
- (a) oblikovanje ili uvođenje informatičkih sustava koji nisu povezani s unutarnjom kontrolom nad financijskim izvještavanjem;
  - (b) oblikovanje ili uvođenje informatičkih sustava koji ne generiraju informacije koje čine značajan dio računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja;
  - (c) uvođenje komercijalnog softvera za računovodstvo ili financijsko izvještavanje koje nije kreiralo društvo ili umreženo društvo, ako prilagođavanje potrebno da se zadovolje potrebe klijenta nije značajno; i
  - (d) ocjenjivanje informatičkog sustava koji je oblikovao, uveo ili kojim upravlja drugi pružatelj usluga ili klijent i davanje preporuka u vezi s tim sustavom.

**Z606.4**

Ako pruža usluge u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora biti sigurno da:

- (a) klijent preuzima odgovornost za uspostavu i praćenje sustava unutarnjih kontrola;
- (b) klijent imenuje kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg menadžmenta, koja će odgovarati za sve poslovodne odluke u vezi oblikovanja i uvođenja hardverskog ili softverskog sustava;
- (c) klijent donosi sve poslovodne odluke u vezi s postupkom oblikovanja i uvođenja sustava;
- (d) klijent obavlja procjenu toga je su li rezultati oblikovanja i uvođenja sustava adekvatni; i
- (e) klijent odgovara za rad sustava (hardvera ili softvera) i za podatke kojima se koristi ili koje generira.

606.4. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem samoprovjere nastale uslijed pružanja usluga u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije uključuju:

- vrstu usluge;

- vrstu informatičkih sustava i mjeru u kojoj utječu ili ostvaruju interakciju s računovodstvenim evidencijama ili financijskim izvještajima klijenta;
- mjeru u kojoj će se oslanjati na određene informatičke sustave u okviru revizije.

606.4. P2.

Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem samoprovjere je korištenje profesionalaca koja nisu članovi revizijskog tima radi pružanja usluge.

*Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa*

**Z606.5.**

Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge u vezi s informatičkim sustavima klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa ako te usluge uključuju oblikovanje ili uvođenje informatičkih sustava koji:

- čine značajan dio unutarnje kontrole nad financijskim izvještavanjem; ili
- generiraju informacije koje su značajne za računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

## **PODODJELJAK 607. – USLUGE PODRŠKE U SUDSKIM SPOROVIMA**

### **Uvod**

607.1. Pružanje određenih usluga podrške u sudskim sporovima moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.

607.2. Povrh posebnih materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu revizije.

### **Materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

607.3. P1. Usluge podrške u sudskim sporovima mogle bi uključivati aktivnosti kao što su:

- pomoć u vođenju i pretraživanju dokumentacije;
- djelovanje u svojstvu svjedoka, uključujući u svojstvu vještaka;
- procjenjivanje štete ili drugih iznosa koji bi mogli postati tražbine ili dugovanja kao rezultat parnice ili drugog pravnog spora.

607.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja usluga podrške u sudskim sporovima klijentu revizije uključuju:

- pravno i regulatorno okruženje u kom se usluga pruža, na primjer, je li vještaka odabrao i imenovao sud;
- vrstu i obilježja usluge;
- mjeru u kojoj će ishod pružanja usluge podrške u sudskom sporu imati značajan učinak financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

607.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod postupanja s takvom prijetnjom temeljem samoprovjere ili zagovaranja je korištenje profesionalne osobe koja nije član revizijskog tima za pružanje usluge.

607.3. P4. Ako društvo ili umreženo društvo pruža uslugu podrške u sudskom sporu klijentu revizije i ta usluga uključuje procjenu štete ili drugih iznosa koji utječu na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje, primjenjuju se zahtjevi i materijali za primjenu iz pododjeljka 603. koji se odnose na usluge procjene vrijednosti.

## PODODJELJAK 608. – PRAVNE USLUGE

### Uvod

608.1. Pružanje pravnih usluga klijentu revizije bi moglo izazvati prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.

608.2. Osim posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja pravnih usluga klijentu revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određenih pravnih usluga klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle razriješiti primjenom mjera zaštite.

### Zahtjevi i materijali za primjenu

#### Svi klijenti revizije

- 608.3. P1. Pravne usluge su definirane kao usluge za koje osoba koja ih pruža:
- mora imati obveznu stručnu osposobljenost za rad na području prava; ili
  - mora biti ovlaštena za zastupanje na sudovima jurisdikcije u kojoj se pružaju takve usluge.

#### *Djelovanje u savjetničkoj ulozi*

608.4. P1. Ovisno o jurisdikciji, usluge davanja pravnih savjeta mogle bi uključivati širok raspon usluga iz različitih područja, uključujući pružanje korporativnih i komercijalnih usluga klijentima revizije kao što su:

- pomoć kod sklapanja ugovora;
- podrška klijentu revizije kod realizacije transakcija;
- spajanja i stjecanja;
- pružanje pomoći i podrške pravnoj službi klijenta revizije;
- pravno dubinsko snimanje i restrukturiranje.

608.4. P2. Čimbenici koji su relevantni kod procjenjivanja razine prijetnji temeljem samoprovjere ili zagovaranja nastalih kao rezultat pružanja pravnih usluga klijentu revizije uključuju:

- značajnost konkretnog pitanja u vezi s financijskim izvještajima klijenta;
- kompleksnost pravnog pitanja i stupanj prosuđivanja koji je potreban za pružanje usluge.

608.4. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja provjere obavljenih revizijskih postupaka ili pružene usluge moglo bi biti postupanje s prijetnjom temeljem samoprovjere.

#### *Djelovanje u svojstvu generalnog pravnog zastupnika*

**Z608.5.** Partner ili zaposlenik društva ili umreženog društva neće biti generalni pravni zastupnik u pravnim poslovima klijenta revizije.

608.5. P1. Pozicija generalnog pravnog zastupnika je u pravilu visoka poslovodna pozicija sa širokim ovlastima za obavljanje pravnih poslova kompanije.

#### *Djelovanje u ulozi obrane klijenta*

**Z608.6.** Društvo ili umreženo društvo neće djelovati u ulozi obrane za klijenta revizije kod rješavanja sporova ili u parnicama ako su uključeni iznosi značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.

608.6. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod postupanja s prijetnjom samoprovjere nastale iz postupanja u ulozi obrane klijenta revizije ako odnosni iznosi nisu značajni za financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje su:

- korištenje profesionalnih osoba koji nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge;

- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge za provjeru obavljenog revizijskog posla ili pružene usluge.

## PODODJELJAK 609. – USLUGE ZAPOŠLJAVANJA

### Uvod

- 609.1. Pružanje usluga zapošljavanja klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašenosti.
- 609.2. Pored posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga zapošljavanja klijentu revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određene vrste usluga zapošljavanja klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne mogu razriješiti primjenom mjera zaštite.

### Zahtjevi i materijali za primjenu

#### Svi klijenti revizije

- 609.3. P1. Usluge zapošljavanja mogle bi uključivati poslove kao što su:
- izrada opisa posla;
  - razvijanje postupka za pronalaženje i odabir kandidata;
  - aktivno ili pasivno traženje kandidata;
  - provjera odgovaraju li kandidati ulozu kroz:
    - pregled profesionalnih kvalifikacija ili kompetencija prijavljenih kandidata i utvrđivanje je su li prikladni za poziciju;
    - provjeru preporuka izglednih kandidata;
    - obavljanje razgovora i odabir prikladnih kandidata, te davanje savjeta u pogledu kompetentnosti kandidata;
  - određivanje uvjeta za zapošljavanje i pregovaranje o pojedinostima kao što su plaća, radno vrijeme i druge naknade.
- 609.3. P2. Odredbe točke Z600.7. zabranjuju društvu ili umreženom društvu preuzimanje odgovornost menadžmenta. Pružanje sljedećih usluga u pravilu ne stvara prijetnju sve dok osoblje društva ili umreženog društva ne preuzme odgovornost menadžmenta:

- provjera profesionalnih kvalifikacija više prijavljenih kandidata i pružanje savjeta u pogledu njihove prikladnosti za radno mjesto;
- obavljanje razgovora s kandidatima i davanje savjeta u pogledu njihove kompetencije iz područja financijskog računovodstva, administrativnih poslova ili kontrole.

**Z609.4.** Ako pruža usluge zapošljavanja klijentu revizije, društvo ili umreženo društvo mora biti sigurno da:

- (a) klijent imenuje kompetentnu osobu, po mogućnosti iz redova višeg menadžmenta radi donošenja svih poslovodnih odluka u vezi sa zapošljavanjem kandidata na radno mjesto; i
- (b) klijent donosi sve poslovodne odluke u vezi s postupkom zapošljavanja, uključujući:
  - utvrđivanje prikladnosti kandidata i odabir prikladnih kandidata za poziciju;
  - određivanje uvjeta za zapošljavanje i pregovaranje o pojedinostima kao što su plaće, radno vrijeme i druge naknade.

609.5. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti koje nastanu kao rezultat pružanja usluga zapošljavanja klijentu revizije uključuju:

- vrstu tražene pomoći;
- ulogu osobe koja se zapošljava;
- sve sukobe interesa ili eventualne odnose između kandidata i društva koje pruža savjet ili uslugu.

609.5. P2. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti je korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge.

### *Zabranjene usluge u vezi zapošljavanja*

**Z609.6.** Ako pružaju usluge zapošljavanja klijentu revizije društvo ili umreženo društvo neće djelovati u svojstvu pregovarača u ime klijenta.

**Z609.7.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge zapošljavanja klijentu revizije ako se te usluge odnose na:

- (a) pasivno ili aktivno traženje kandidata; ili
- (b) provjeru preporuka izglednih kandidata za sljedeće pozicije:

- (i) direktor ili odgovorna osoba subjekta; ili
- (ii) član višeg menadžmenta u poziciji na kojoj ima značajan utjecaj na izradu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja klijenta o kojima društvo treba dati mišljenje.

## **PODODJELJAK 610. – USLUGE U VEZI S KORPORATIVNIM FINANCIRANJEM**

### **Uvod**

- 610.1. Pružanje usluga u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije moglo bi stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili zagovaranja.
- 610.2. Osim posebnih zahtjeva i materijala za primjenu iz ovog pododjeljka i zahtjevi i materijali za primjenu iz točaka od 600.1. do Z600.10. su relevantni za primjenu konceptualnog okvira kod pružanja usluga u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije. Ovaj pododjeljak postavlja i zahtjeve kojima se društvima i umreženim društvima zabranjuje pružanje određene usluge u vezi s korporativnim financiranjem klijentima revizije u određenim okolnostima jer se prijetnje koje bi to stvorilo ne bi mogle razriješiti primjenom mjera zaštite.

### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

#### **Svi klijenti revizije**

- 610.3. P1. Primjeri usluga u vezi s korporativnim financiranjem koje bi mogle stvoriti prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja uključuju:
- pomaganje klijentu revizije u izradi korporativnih strategija;
  - pronalaženje ciljeva koje bi klijent revizije mogao steći;
  - davanje savjeta o transakcijama otuđivanja;
  - pomoć s transakcijama prikupljanja financijskih sredstava;
  - pružanje savjeta u vezi sa strukturiranjem;
  - pružanje savjeta o strukturiranju transakcija korporativnog financiranja ili financijskih aranžmana koji će izravno utjecati na iznose koji će biti prikazani u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje.
- 610.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije uključuju:
- stupanj subjektivnosti kod određivanja primjerenog postupanja s ishodom ili posljedicama danog savjeta u vezi s korporativnim financiranjem u financijskim izvještajima;

- mjeru u kojoj će:
  - ishod danog savjeta u vezi s korporativnim financiranjem izravno utjecati na iznose prikazane u financijskim izvještajima;
  - ti iznosi biti značajni za financijske izvještaje.
- ovisi li učinkovitost savjeta u pogledu korporativnog financiranja o posebnom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima i postoji li sumnja u primjerenost takvog računovodstvenog tretmana ili prezentiranja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja.

610.3. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koje nisu članovi revizijskog tima za pružanje usluge moglo bi razriješiti prijetnje temeljem samoprovjere ili zagovaranja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluge radi obavljanja provjere obavljenih revizijskih postupaka ili usluge moglo bi razriješiti prijetnju temeljem samoprovjere.

### *Zabranjene usluge u vezi s korporativnim financiranjem*

**Z610.4.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati usluge u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije ako te usluge uključuju promoviranje, trgovanje ili upisivanje dionica klijenta.

**Z610.5.** Društvo ili umreženo društvo neće pružati savjete u vezi s korporativnim financiranjem klijentu revizije ako učinkovitost tih savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentiranju u financijskim izvještajima o kojima društvo treba dati mišljenje i:

- (a) revizijski tim ima razumne sumnje u primjerenost tog računovodstvenog tretmana ili prezentiranja prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja; i
- (b) ishod ili posljedice savjeta u vezi s korporativnim financiranjem će značajno utjecati na financijske izvještaje o kojima društvo treba dati mišljenje.



**ODJELJAK 800.****IZVJEŠĆA O FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA POSEBNE NAMJENE S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM I DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA)****Uvod**

- 800.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 800.2. Ovaj odjeljak sadrži određene modifikacije dijela 4A. koje su dopuštene u određenim okolnostima kada je riječ o revizijama financijskih izvještaja posebne namjene koje podrazumijevaju izvješće s ograničenim korištenjem i distribucijom. Angažman za izdavanje izvješća čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u točki Z800.3. u ovom odjeljku naziva se 'kvalificirani revizijski angažman'.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z800.3.** Ako društvo namjerava objaviti izvješće o reviziji financijskih izvještaja posebne namjene kojemu je ograničeno korištenje i distribucija, zahtjevi u pogledu neovisnosti iz dijela 4A. mogu se mijenjati na način koji dopušta ovaj odjeljak, ali samo ako:
- (a) društvo komunicira s namjeravanim korisnicima izvješća o izvršenim modifikacijama zahtjeva u pogledu neovisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja te usluge; i
  - (b) namjeravani korisnici izvješća razumiju svrhu i ograničenja izvješća i izričito se suglase s primjenom tih modifikacija.
- 800.3. P1. Namjeravani korisnici izvješća razumijevanje svrhe i ograničenja u vezi s izvješćem mogli bi steći tako što će, izravno ili neizravno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime namjeravanih korisnika, sudjelovati u određivanju vrste i opsega angažmana. U oba slučaja, takvo sudjelovanje pomaže društvu u komuniciranju s namjeravanim korisnicima izvješća o pitanjima neovisnosti, uključujući okolnosti koje su značajne za primjenu konceptualnog okvira. Ovo također omogućuje društvu dobivanje suglasnosti od namjeravanih korisnika za modifikacije zahtjeva neovisnosti.

- Z800.4.** Ako su namjeravani korisnici izvješća korisnici koji nisu poimence poznati u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo će ih naknadno obavijestiti o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti s kojima se suglasio njihov predstavnik.
- 800.4. P1. Na primjer, ako su namjeravani korisnici izvješća korisnici poput davatelja kredita u ugovoru o sindiciranom kreditu, društvo bi moglo opisati modificirane zahtjeve neovisnosti u dopisu o preuzimanju angažmana koji upućuje predstavniku tih davatelja kredita. Predstavnik bi taj dopis potom mogao dati na uvid članovima te grupe davatelja kredita kako bi se ispunila obveza društva upoznati korisnike s modifikacijama zahtjeva neovisnosti s kojima se predstavnik suglasio.
- Z800.5.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, sve modifikacije dijela 4A. moraju biti ograničene na one iz točaka od Z800.7. do Z800.14. Društvo neće primjenjivati te modifikacije ako reviziju financijskih izvještaja zahtijeva zakon ili regulativa.
- Z800.6.** Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvješće o reviziji koji ne uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj revizijski angažman primijeniti dio 4A.

### **Subjekti od javnog interesa**

- Z800.7.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, ne mora primjenjivati zahtjeve neovisnosti iz dijela 4A. koji se primjenjuju samo na revizijske angažmane kod subjekata od javnog interesa.

### **Povezane osobe**

- Z800.8.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, pozivanje na 'klijenta revizije' u dijelu 4A. ne mora uključivati njegove povezane osobe. Međutim, ako je revizijskom timu poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje uključuju povezanu osobu klijenta mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, obuhvatit će i tu povezanu osobu prilikom identificiranja, procjene i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

### **Mreže i umrežena društva**

- Z800.9.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, ne mora primjenjivati posebne zahtjeve iz dijela 4A. koji se odnose na umrežena društva. Ako je, međutim, društvu poznato ili ima razloga vjerovati da interesi i odnosi umreženog društva stvaraju prijetnje neovisnosti, ono će procijeniti i postupati s takvim prijetnjama.

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

**Z800.10.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman:

- (a) relevantne odredbe odjeljaka 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525. mora primjenjivati samo u odnosu na članove revizijskog tima, članove njihovih najužih obitelji i, kada je primjereno, članove njihovih užih obitelji;
- (b) dužno će identificirati, procijeniti i postupati sa svim prijetnjama neovisnosti koje su nastale uslijed postojanja interesa i odnosa navedenih u odjeljcima 510., 511., 520., 521., 522., 524. i 525., između klijenta revizije i sljedećih članova revizijskog tima:
  - (i) osoba koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima; i
  - (ii) osoba koje obavljaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući osobe koje obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) društvo će procijeniti i postupati sa svim prijetnjama za koje revizijski tim ima razloga vjerovati kako su nastale zbog interesa i odnosa između klijenta revizije i drugih osoba unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana.

800.10. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana uključuju osobe koje preporučuju naknadu ili koje izravno nadziru, upravljaju ili obavljaju druge vrste nadzora nad partnerom na revizijskom angažmanu u vezi s obavljanjem tog angažmana, uključujući sve osobe koje su višeg ranga od tog partnera sve do razine višeg ili glavnog poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta).

**Z800.11.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, dužno je procijeniti i postupiti sa svim prijetnjama za koje revizijski tim ima razloga vjerovati da su nastale zbog financijskih interesa u klijentu koje drže pojedinci kao što je navedeno u točkama Z510.4. (c) i (d), Z510.5., Z510.7. i 510.10. P5. i P9.

**Z800.12.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, primjenjujući odredbe točaka Z510.4. (a), Z510.6. i Z510.7. na interese društva, ono ne smije imati značajan izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu revizije.

### **Zaposlenje u klijentu revizije**

**Z800.13.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman, dužno je procijeniti i postupati sa svim prijetnjama koje su nastale uslijed zaposlenja iz točaka od 524.3. P1. do 524.5. P3.

### **Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja**

**Z800.14.** Ako društvo obavlja kvalificirani revizijski angažman i pruža usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije dužno je postupati u skladu s odredbama odjeljaka od 410. do 430., te odjeljka 600., uključujući njegove pododjeljke, podložno točkama od Z800.7. do Z800.9.

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

stranica

Odjeljak 900.	Primjena konceptualnog okvira na neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida ....	201
Odjeljak 905.	Naknade .....	209
Odjeljak 906.	Darovi i ugošćivanje .....	212
Odjeljak 907.	Postojeći ili izgledni sudski sporovi.....	213
Odjeljak 910.	Financijski interesi .....	214
Odjeljak 911.	Zajmovi i garancije .....	218
Odjeljak 920.	Poslovni odnosi .....	220
Odjeljak 921.	Obiteljski i osobni odnosi.....	222
Odjeljak 922.	Nedavni rad za klijenta usluga izražavanja uvjerenja .....	225
Odjeljak 923.	Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga izražavanja uvjerenja .....	226
Odjeljak 924.	Zapošljavanje u klijentu usluga izražavanja uvjerenja .....	227
Odjeljak 940.	Duga povezanost osoblja s klijentom usluga izražavanja uvjerenja .....	229
Odjeljak 950.	Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja koji nisu klijenti revizije i uvida.....	231
Odjeljak 990.	Izvešća s ograničenim korištenjem i distribucijom (angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida).	235

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

**ODJELJAK 900.**

**PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST  
KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU  
ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA**

**Uvod**

**Opće odredbe**

- 900.1. Ovaj dio primjenjuje se na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida (koji se za potrebe ovog dijela nazivaju 'angažmani s izražavanjem uvjerenja'). Primjeri takvih angažmana su:
- revizija određenih elemenata, konta ili stavki financijskog izvještaja;
  - izražavanje uvjerenja o ključnim pokazateljima uspješnosti trgovačkog društva.
- 900.2. U ovom dijelu pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.
- 900.3. MSKK 1. zahtijeva od društva uspostavu politika i postupaka koji će mu pružiti razumno uvjerenje da društvo, njegovo osoblje i, ako je primjenjivo, druge osobe koje podliježu zahtjevu neovisnosti održavaju neovisnost ako to zahtijevaju relevantni standardi etike. MSIU-ovi uređuju odgovornosti partnera i timova na razini angažmana. Raspodjela odgovornosti unutar društva ovisit će o njegovoj veličini, strukturi i organizaciji. Mnoge odredbe dijela 4B. ne propisuju konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg pozivanja. Društva dodjeljuju odgovornost za konkretnu radnju konkretnim pojedincima ili grupi pojedinaca (kao što je tim za izražavanje uvjerenja), u skladu s MSKK1. Pored toga, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za pridržavanje svih odredbi koje se primjenjuju na njegove poslove, interese ili odnose.
- 900.4. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta i čine je:
- (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućava izražavanje zaključaka bez podlijevanja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, što osobi omogućuje djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;

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

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

900.5. Kod obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, Kodeks zahtijeva od društava pridržavanje osnovnih načela i neovisnost. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba primijeniti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost prilikom obavljanja tih angažmana. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. primjenjuje se na neovisnost na isti način kao i na osnovna načela iz odjeljka 110.

900.6. Ovaj dio opisuje:

- (a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose, koje stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje neovisnosti;
- (b) potencijalne radnje, uključujući mjere zaštite, koje bi mogle biti primjerene za razrješavanje takvih prijetnji; i
- (c) određene situacije u kojima prijetnje nije moguće eliminirati ili nema mjera zaštite koje bi ih reducirale na prihvatljivu razinu.

### **Opis drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja**

900.7. Angažmani s izražavanjem uvjerenja su oblikovani tako da povećaju razinu povjerenja namjeranih korisnika u ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo izražava zaključak koji je oblikovan tako da povećá razinu povjerenja namjeranih korisnika (osim odgovorne strane) u ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije. Okvir za izražavanje uvjerenja opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, te navodi angažmane u odnosu na koje se primjenjuju MSIU-ovi. Za opis elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja vidjeti Okvir za izražavanje uvjerenja

900.8. Ishod ocjene ili mjerenja predmeta angažmana su informacije do kojih se dolazi primjenom danih kriterija na predmet angažmana. Pojam 'informacije o predmetu angažmana' se koristi u značenju ishoda ocjene ili mjerenja predmeta angažmana. Na primjer, Okvir za izražavanje uvjerenja navodi da je tvrdnja o učinkovitosti unutarnje kontrole (informacija o predmetu angažmana) rezultat primjene okvira za ocjenu učinkovitosti unutrašnje kontrole, kao što su *COSO* ili *CoCo* (kriteriji), na unutrašnju kontrolu kao postupak (predmet angažmana).

- 900.9. Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti utemeljeni na tvrdnji ili izravnom izvještavanju. U oba slučaja angažmani uključuju tri zasebne strane: društvo, odgovornu stranu i namjeravane korisnike.
- 900.10. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja zasnovanog na tvrdnji, ocjenu ili mjerenje predmeta angažmana obavlja odgovorna strana. Informacije o predmetu angažmana su dane u obliku tvrdnje odgovorne strane koja je stavljena na raspolaganje namjeravanim korisnicima.
- 900.11. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvještavanjem, društvo:
- (a) izravno obavlja ocjenjivanje ili mjerenje predmeta angažmana; ili
  - (b) od odgovorne strane koja je obavila ocjenjivanje ili mjerenje pribavlja izvještaj koji nije dostupan namjeravanim korisnicima. Informacije o predmetu angažmana se namjeravanim korisnicima daju u izvješću s izražavanjem uvjerenja.

### **Izvešća s ograničenim korištenjem i distribucijom**

- 900.12. Izvešće s izražavanjem uvjerenja moglo bi uključivati ograničenja korištenja i distribucije. Ako ih uključuje i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 990., onda se zahtjevi u pogledu neovisnosti u ovom dijelu mogu modificirati na način predviđen odjeljkom 990.

### **Angažmani revizije i uvida**

- 900.13. Standardi neovisnosti za angažmane revizije i uvida navedeni su u dijelu 4A. – Neovisnost *kod angažmana revizije i uvida*. Ako društvo obavlja i angažman s izražavanjem uvjerenja i angažman revizije ili uvida za istog klijenta, na društvo, umreženo društvo i članove revizijskog tima ili tima za uvid i dalje se primjenjuju zahtjevi iz dijela 4A.

### **Zahtjevi i materijali za primjenu**

#### **Opće odredbe**

- Z900.14.** Društvo koje obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja će biti neovisno.
- Z900.15.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificiralo, procijenilo i postupalo s prijetnjama neovisnosti u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

#### **Društva iz mreže**

- Z900.16.** Ako društvo ima razloga vjerovati da interesi i odnosi društva iz mreže stvaraju prijetnju nezavisnosti društva, ono će procijeniti i postupiti s takvom prijetnjom.
- 900.16. P1. Odredbe o društvima iz mreže nalaze se u točkama od 400.50. P1. do 400.54. P1.



**Povezani subjekti**

**Z900.17.** Ako je timu za izražavanje uvjerenja poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog povezanog subjekta klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, obuhvatit će i taj povezani subjekt prilikom identificiranja, procjene i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

**Vrste angažmana s izražavanjem uvjerenja***Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnji*

**Z900.18.** Kod obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja temeljenih na tvrdnji:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni o klijentu usluga izražavanja uvjerenja (strane koja je odgovorna za informacije o predmetu angažmana i koja bi mogla biti odgovorna za predmet angažmana) kako to predviđa ovaj dio. Zahtjevima u pogledu neovisnosti iz ovog dijela zabranjuju se određeni odnosi između članova tima za izražavanje uvjerenja i (i) direktora ili odgovornih osoba, te (ii) drugih osoba u okviru klijenta kojima pozicija omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana;
- (b) društvo će primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. na odnose s osobama u okviru klijenta kojima pozicija omogućava značajan utjecaj na predmet angažmana; i
- (c) društvo je dužno procijeniti i razriješiti sve prijetnje za koje ima razloga vjerovati da proizlaze iz interesa i odnosa umreženog društva.

**Z900.19.** Kada obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja temeljen na tvrdnji kod kojeg odgovorna strana odgovara za informacije o predmetu angažmana, ali ne i za predmet angažmana:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni o strani koja je odgovorna za informacije o predmetu angažmana (klijenta usluga izražavanja uvjerenja); i
- (b) društvo će procijeniti i postupiti sa svim prijetnjama za koje ima razloga vjerovati da su nastale zbog interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, društva, društva iz mreže i strane koja je odgovorna za predmet angažmana.

**900.19. P1.** Kod većine angažmana s izražavanjem uvjerenja temeljenih na tvrdnji, odgovorna strana odgovara i za informacije o predmetu angažmana i za predmet angažmana. Međutim, kod nekih angažmana odgovorna strana ne mora biti odgovorna za predmet angažmana. Primjer toga bi mogla biti situacija u kojoj je društvo angažirano radi obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izdanim izvještajem o praksama održivosti kompanije koji je za ciljne korisnike izradio vanjski stručnjak za pitanja zaštite okoliša. U tom slučaju, za informacije o predmetu angažmana odgovara vanjski stručnjak, ali kompanija i dalje odgovara za predmet angažmana (prakse održivosti).

*Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvještavanjem*

**Z900.20.** Kod obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvještavanjem:

- (a) članovi tima za izražavanje uvjerenja i društvo moraju biti neovisni o klijentu usluge izražavanja uvjerenja (strane koja odgovara za predmet angažmana); i
- (b) društvo će procijeniti i razriješiti sve prijetnje svojoj neovisnosti za koje ima razloga vjerovati da su nastale zbog interesa i odnosa umreženog društva.

*Više odgovornih strana*

900.21. P1. Kod nekih angažmana s izražavanjem uvjerenja, bilo da je riječ o onima temeljenim na tvrdnji ili onima s izravnim izvještavanjem, moglo bi postojati više odgovornih strana. Prilikom utvrđivanja je li potrebno primijeniti odredbe ovog dijela na svaku od odgovornih strana u takvim angažmanima, društvo može uzeti u obzir određena pitanja, kao što je pitanje bi li interes ili odnos između društva, člana tima za izražavanje uvjerenja i određene odgovorne strane stvorio prijetnju neovisnosti koja nije beznačajna i zanemariva u kontekstu informacija o predmetu angažmana. Kod tog utvrđivanja će se razmotriti i čimbenici poput:

- (a) značajnost informacija o predmetu angažmana (ili predmeta angažmana) za koje odgovara odgovorna strana;
- (b) stupanj javnog interesa povezan s angažmanom.

Ako društvo utvrdi da je prijetnja nastala zbog takvog interesa ili odnosa s određenom odgovornom stranom beznačajna i zanemariva, možda nije potrebno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu odgovornu stranu.

**[Točke od 900.22. do 900.29. namjerno su izostavljene.]**

**Razdoblje u kojem se zahtijeva održati neovisnost**

**Z900.30.** Neovisnost, koju zahtijeva ovaj dio, mora se održati tijekom:

- (a) trajanja angažmana; i
- (b) razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu angažmana.

900.30. P1. Razdoblje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kada se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kada jedna strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završno izvješće s izražavanjem uvjerenja, ovisno koje od toga pada kasnije.

**Z900.31.** Ako subjekt postane klijent usluga izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja koji je obuhvaćeno informacijama o predmetu angažmana o kojima društvo treba izraziti zaključak, društvo će utvrditi stvaraju li bilo kakve prijetnje neovisnosti:

- (a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom usluga izražavanja uvjerenja koji su postojali tijekom ili nakon razdoblja koje je obuhvaćeno informacijama o predmetu angažmana, ali prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- (b) usluge koje su ranije pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

**Z900.32.** Prijetnje neovisnosti nastaju ako je klijentu usluga izražavanja uvjerenja pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu angažmana, ali prije nego tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja ako ta usluga ne bi bila dopuštena tokom trajanja angažmana. U takvim okolnostima, društvo je dužno procijeniti i razriješiti svaku prijetnju neovisnosti koju je usluga stvorila. Kada prijetnje nisu na prihvatljivoj razini, društvo će prihvatiti angažman samo ako se reducira na prihvatljivu razinu.

900.32. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji uključuju:

- korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja radi pružanja usluge;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi obavljanja provjere obavljenog posla koji se tiče izražavanja uvjerenja i posla koji se ne tiče izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjereno.

**Z900.33.** Ako pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena tijekom trajanja angažmana nije završeno i nije ga praktično moguće završiti ili prekinuti prije početka pružanja profesionalnih usluga u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja, društvo će taj angažman prihvatiti samo ako:

- (a) društvo bude sigurno da:
  - (i) će pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja biti dovršeno u najkraćem roku; ili
  - (ii) je klijent dogovorio prijenos pružanja te usluge na drugog pružatelja usluga u kratkom roku;
- (b) društvo primjenjuje mjere zaštite kad je potrebno tijekom trajanja pružanja usluge; i
- (c) društvo o ovom pitanju razgovara s osobama nadležnim za upravljanje.

[Točke od 900.34. do 900.39. namjerno su izostavljene.]

**Opće dokumentiranje neovisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida**

**Z900.40.** Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela i bit svih relevantnih obavljenih razgovora koji podupiru te zaključke, osobito:

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

900.40. P1. Dokumentacija osigurava dokaze za prosudbe koje je društvo donijelo kod formiranja zaključaka u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela. Nepostojanje dokumentacije, međutim, samo po sebi nije dokaz o tome je li društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili o tome je li društvo neovisno.

[Točke od 900.41. do 900.49. namjerno su izostavljene.]

**Povreda odredbe o neovisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida**

*Ako društvo identificira povredu*

**Z900.50.** Ako zaključi da je došlo do povrede zahtjeva iz ovog dijela, društvo je dužno:

- (a) prekinuti, suspendirati ili ukloniti interes ili odnos koji je doveo do povrede;
- (b) procijeniti značaj povrede i njen utjecaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja; i
- (c) odlučiti je li moguće poduzeti određene radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede.

Kod donošenja ove odluke, društvo će koristiti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da će objektivnost društva biti kompromitirana i da, prema tome, društvo neće moći izdati izvješće s izražavanjem uvjerenja.

- Z900.51.** Ako društvo utvrdi da nije moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, čim prije će obavijestiti stranu koja ga je angažirala ili osobe nadležne za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo će također poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.
- Z900.52.** Ako društvo utvrdi da je moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, dužno je o povredi i radnjama koje je poduzelo ili koje predlaže razgovarati sa stranom koja ga je angažirala ili s osobama nadležnim za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo će razgovor o povredi odredbi i predloženim radnjama obaviti pravovremeno, uzimajući u obzir okolnosti angažmana i same povrede.
- Z900.53.** Ako se strana koja je angažirala društvo ili osobe nadležne za upravljanje ne suglase o tome da radnje koje društvo predlaže u skladu s točkom Z900.50. (c) adekvatno razrješuju posljedice povrede, društvo će poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.

#### *Dokumentiranje*

- Z900.54.** Postupajući u skladu s zahtjevima točaka od Z900.50. do Z900.53., društvo će dokumentirati:
- (a) povredu;
  - (b) poduzete radnje;
  - (c) glavne donesene odluke; i
  - (d) sva pitanja o kojima je razgovarano sa stranom koja je angažirala društvo ili s osobama nadležnim za upravljanje.
- Z900.55.** Ako nastavi raditi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja, društvo će dokumentirati:
- (a) zaključak o tome da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana; i
  - (b) obrazloženje zašto su poduzete radnje adekvatno razriješile posljedice povrede odredbi omogućavajući društvu izdavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.

**ODJELJAK 905.****NAKNADE****Uvod**

905.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.

905.2. Vrsta i razina naknada i drugih vrsta kompenzacija mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Naknade – relativna visina**

905.3. P1. Ako ukupan iznos naknada društva koje izražava zaključak u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavlja velik dio svih naknada tog društva, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost da ga se ne izgubi stvaraju prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti.

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

- operativnu strukturu društva;
- je li društvo etablirano ili je novo;
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za društvo;

905.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti je povećanje broja klijenata društva kako bi se smanjila ovisnost o određenom klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

905.3. P4. Prijetnja temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti također nastaje ako naknade koje društvo ostvaruje od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavljaju velik dio prihoda od klijenata jednog partnera.

905.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite za razrješavanje takvih prijetnji temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti uključuju:

- povećanje broja klijenata partnera kako bi se smanjila ovisnost o tom klijentu usluga izražavanja uvjerenja;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja radi obavljanja provjere obavljenog posla.

## Dospjele naknade

- 905.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako značajan dio naknada nije naplaćen prije izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja, ako ga ima, za sljedeće razdoblje. U pravilu se očekuje da društvo zahtijeva plaćanje takvih naknada prije izdavanja izvješća. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 911. koji se odnose na zajmove i garancije mogli bi se primijeniti i u situacijama u kojima postoje takve nenaplaćene naknade.
- 905.4. P2. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa uključuju:
- naplatu dijela dospjelih naknada;
  - uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u angažmanu s izražavanjem uvjerenja radi provjere obavljenog posla.
- Z905.5.** Ako klijent usluga izražavanja uvjerenja u dužem razdoblju ne plaća značajan dio naknada, društvo će odlučiti o tome:
- (a) jesu li dospjele naknade ekvivalent zajma klijentu; i
- (b) je li primjereno da društvo bude ponovo imenovano ili da nastavi angažman s izražavanjem uvjerenja.

## Uvjetovane naknade

- 905.6. P1. Uvjetovane naknade su naknade koje se obračunavaju na unaprijed određenu osnovicu povezanu s ishodom transakcije ili rezultatima pruženih usluga. Uvjetovana naknada koju društvo zaračunava putem posrednika je primjer neizravne uvjetovane naknade. U smislu ovog odjeljka, naknada se ne smatra uvjetovanom ako ju je odredio sud ili drugo tijelo javne uprave.
- Z905.7.** Društvo neće zaračunavati, izravno ili neizravno, uvjetovanu naknadu za angažman s izražavanjem uvjerenja.
- Z905.8.** Društvo neće zaračunavati, izravno ili neizravno, uvjetovanu naknadu za usluge bez izražavanja uvjerenja pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja ako ishod usluge bez izražavanje uvjerenja i, u skladu s tim, iznos naknade ovisi o budućoj ili sadašnjoj prosudbi u vezi s pitanjem koje je značajno za informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 905.9. P1. Točke Z905.7. i Z905.8 zabranjuju društvu stupanje u određene aranžmane s uvjetovanom naknadom s klijentom usluga izražavanja uvjerenja. Čak i u slučajevima u kojima određeni dogovor s uvjetovanom naknadom nije zabranjen, ako se klijentu usluga izražavanja uvjerenja pružaju usluge bez izražavanja uvjerenja, i dalje bi moglo doći do nastanka prijetnje temeljem osobnih interesa.

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

- raspon mogućih iznosa naknade;
- odlučuje li primjereno tijelo o ishodu o kojem naknada ovisi;
- obavještavanje namjeravanih korisnika o usluzi koju je društvo obavilo i osnovici za naknadu;
- vrstu usluge;
- učinak događaja ili transakcije na informacije o predmetu angažmana.

905.9. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa uključuju:

- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije sudjelovao u pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja radi provjere relevantnog posla vezanog uz izražavanje uvjerenja;
- unaprijed pribaviti pisani ugovor s klijentom o osnovici za naknadu.



**ODJELJAK 906.****DAROVI I UGOŠĆIVANJE****Uvod**

- 906.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti .
- 906.2. Prihvaćanje darova i ugošćivanja od klijenta usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zbliznosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu**

- Z906.3.** Društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja neće prihvatiti darove i ugošćivanja od klijenta usluga izražavanja uvjerenja osim ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.
- 906.3. P1. Ako društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja ponudi ili od njega primi poticaje, primjenjuju se zahtjevi i materijali iz odjeljka 340. i nepostupanje u skladu s tim zahtjevima moglo bi stvoriti prijetnje neovisnosti.
- 906.3. P2. Zahtjevi iz odjeljka 340. u vezi s nuđenjem ili prihvaćanjem poticaja ne dopuštaju društvu ili članu tima za izražavanje uvjerenja prihvaćanje darova i ugošćivanja koji su ponuđeni s namjerom neprimjerenog utjecanja na postupanje druge osobe čak i ako su zanemarive i beznačajne vrijednosti.

**ODJELJAK 907.****POSTOJEĆI ILI IZGLEDNI SUDSKI SPOROVI****Uvod**

- 907.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 907.2. Ako dođe do sudskog spora s klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili se on čini vjerojatnim to stvara prijetnje temeljem osobnih interesa i zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 907.3. P1. Odnos između klijentovog menadžmenta i članova tima za izražavanje uvjerenja mora karakterizirati potpuna iskrenost i otkrivanje svih informacija o svim aspektima poslovanja klijenta. Postojeći ili izgledni spor između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja mogao bi ih dovesti u suprotstavljene pozicije. Takve suprotstavljene pozicije mogle bi utjecati na spremnost menadžmenta za otkrivanje svih informacija i stvoriti prijetnje temeljem osobnih interesa i zastrašenosti.
- 907.3. P2. Čimbenici koji su značajni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- značajnost sudskog spora;
  - odnosi li se spor na prethodni angažman s izražavanjem uvjerenja.
- 907.3. P3. Ako se spor tiče člana tima za izražavanje uvjerenja, primjer radnje kojom bi se mogle ukloniti takve prijetnje temeljem osobnih interesa i zastrašenosti je isključivanje te osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 907.3. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite u razrješavanju takvih prijetnji temeljem osobnih interesa i zastrašenosti je uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere obavljenog posla.

## ODJELJAK 910.

### FINANCIJSKI INTERESI

#### Uvod

- 910.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 910.2. Držanje financijskog interesa u klijentu usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i daje materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

#### Zahtjevi i materijali za primjenu

##### Opće odredbe

- 910.3. P1. Financijski interes moguće je držati izravno ili neizravno preko posrednika kao što su zajednički investicijski modus, zaklada ili fond. Ako imatelj-korisnik interesa ima kontrolu nad tim posrednikom ili mogućnost utjecanja na odluke o ulaganjima, Kodeks takav financijski interes definira kao izravan. Nasuprot tome, ako imatelj-korisnik nema kontrolu nad posrednikom ili mogućnost utjecanja na odluke o ulaganjima, Kodeks takav interes definira kao neizravan.
- 910.3. P2. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa. Za potrebe utvrđivanja toga je li financijski interes značajan nekoj osobi u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 910.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnje temeljem osobnih interesa nastale kao rezultat držanja financijskog interesa u klijentu usluga izražavanja uvjerenja uključuju:
- ulogu osobe koja ima financijski interes;
  - je li financijski interes izravan ili neizravan;
  - značajnost financijskog interesa.

#### Financijski interesi koje imaju društvo, tim za izražavanje uvjerenja i članovi njihovih najužih obitelji

**Z910.4.** Izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja neće imati:

- (a) društvo; ili
- (b) član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član njegove najuže obitelji.

## Financijski interesi u subjektu koji kontrolira klijenta usluga izražavanja uvjerenja

**Z910.5.** Ako subjekt ima interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji mu daje kontrolu nad tim klijentom a klijent je značajan subjektu, društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati izravne ili značajne neizravne financijske interese u tom subjektu.

## Financijski interesi koje osoba drži u svojstvu skrbnika

**Z910.6** Točka Z910.4. se također primjenjuje i na financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji se drži u skrbništvu u kome je društvo ili druga osoba skrbnik, osim ako:

- (a) skrbnik, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja koji se drži skrbništvom nije značajan za skrbništvo;
- (c) skrbništvom se ne može značajno utjecati na klijenta usluga izražavanja uvjerenja; i
- (d) skrbnik, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe i društvo ne mogu značajno utjecati na odluku o ulaganju koja uključuje financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

## Nenamjerno stečeni financijski interesi

**Z910.7.** Ako društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe stekne izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja putem nasljeđivanja, darovanja, spajanja ili u sličnim okolnostima, a držanje tog interesa inače ne bi bilo dopušteno u skladu s ovim odjeljkom:

- (a) ako je interes steklo društvo, ono će odmah otuđiti taj financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan; ili
- (b) ako je interes stekao član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe, on će odmah otuđiti taj financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan.

## Financijski interesi – ostale okolnosti

### *Uža obitelj*

- 910.8. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako je članu tima za izražavanje uvjerenja poznato da član njegove uže obitelji ima izravan financijski interes ili značajan neizravan financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.
- 910.8. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takve prijetnje uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja i člana njegove uže obitelji;
  - je li financijski interes izravan ili neizravan;
  - značajnost financijskog interesa za člana uže obitelji.
- 910.8. P3. Primjeri radnji kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa uključuju:
- da član uže obitelji čim prije je to praktično izvodivo otuđi ukupan financijski interes ili dovoljan dio neizravnog financijskog interesa tako da preostali dio prestane biti značajan;
  - isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere rada člana tima za izražavanje uvjerenja.

### *Drugi pojedinci*

- 910.8. P5. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako je članu tima za izražavanje uvjerenja poznato da financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja imaju pojedinci kao što su:
- partneri i profesionalni zaposlenici društva, osim onih kojima točka Z910.4. eksplicitno zabranjuje držanje takvih financijskih interesa, ili članovi njihovih najužih obitelji;
  - osobe koje imaju bliski osobni odnos sa članom tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P6. Primjer radnje kojom bi se mogla eliminirati takva prijetnja temeljem osobnih interesa je isključivanje člana tima s osobnim odnosom iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 910.8. P7. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa uključuju:

- isključivanje člana tima za izražavanje uvjerenja iz donošenja svih značajnih odluka u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja;
- uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere rada člana tima za izražavanje uvjerenja.

## ODJELJAK 911.

### ZAJMOVI I GARANCIJE

#### Uvod

- 911.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 911.2. Zajam ili garancija za zajam uzeti od ili dani klijentu usluga izražavanja uvjerenja mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

#### Zahtjevi i materijali za primjenu

##### Opće odredbe

- 911.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' zajma ili garancije. Kod utvrđivanja jesu li zajam ili garancija značajni za neku osobu, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednost imovine osobe i članova njene najuže obitelji.

#### Davanje zajmova i garancija klijentu usluga izražavanja uvjerenja

- Z911.4.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće davati zajmove ili garancije za zajmove klijentu usluga izražavanja uvjerenja osim ako su taj zajam ili garancija beznačajni:
- (a) društvu ili osobi koja daje zajam ili garanciju, ovisno što je primjenjivo; i
  - (b) klijentu.

#### Zajmovi i garancije od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična institucija

- Z911.5.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće prihvatiti zajam ili garanciju za zajam od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična institucija osim ako je taj zajam ili garancija dobiven u redovnom postupcima i pod redovnim uvjetima
- 911.5. P1. Zajmovi uključuju, na primjer, hipotekarne kredite, dopušteno prekoračenje po računima, kredite za kupnju automobila i dopušteno prekoračenje po karticama.
- 911.5. P2. Čak i ako društvo zajam od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka ili slična institucija dobije po redovnom postupku i pod redovnim uvjetima, zajam bi ipak mogao stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ako je značajan klijentu ili društvu koje ga prima.

- 911.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja prijetnje temeljem osobnih interesa je da primjereni kontrolor, koji nije član tima za izražavanje uvjerenja i dolazi iz umreženog društva koje nije korisnik zajma, obavi provjeru obavljenog posla.

*Depoziti ili brokerski računi*

- Z911.6.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće imati depozite ili brokerski račun kod klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji je banka, brokerska kuća ili slična institucija, osim ako te depozite ili račune imaju pod redovnim komercijalnim uvjetima.

**Zajmovi i garancije od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji nije banka ili slična institucija**

- Z911.7.** Društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe neće primiti zajam ili garanciju zajma od klijenta usluga izražavanja uvjerenja koji nije banka ili slična institucija, osim ako je taj zajam ili garancija beznačajan:
- (a) društvu ili osobi koja prima zajam ili garanciju, kako je primjenjivo; i
  - (b) klijentu.



**ODJELJAK 920.****POSLOVNI ODNOSI****Uvod**

- 920.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 920.2. Bliski poslovni odnos s klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili njegovim menadžmentom mogao bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 920.3. P1. Ovaj odjeljak se poziva na 'značajnost' financijskog interesa i 'važnost' poslovnog odnosa. Kod utvrđivanja je li financijski interes značajan nekoj osobi, u obzir se može uzeti zbroj neto vrijednosti imovine osobe i članova njene najuže obitelji.
- 920.3. P2. Primjeri bliskih poslovnih odnosa koji su proizašli iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa uključuju:
- držanje financijskog interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili s vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom ili odgovornom osobom ili drugom osobom koja obavlja poslove višeg menadžmenta za klijenta;
  - dogovore da se jedna ili više usluga ili proizvoda društva i jedna ili više usluga ili proizvoda klijenta plasiraju na tržište u paketu uz navođenje obiju strana;
  - dogovore u vezi s distribucijom ili plasiranjem na tržište koji podrazumijevaju da društvo distribuira ili plasira proizvode ili usluge klijenta ili da klijent distribuira ili plasira proizvode ili usluge društva.

**Poslovni odnosi društva, člana tima za izražavanje uvjerenja ili članova najuže obitelji**

- Z920.4.** Društvo ili član tima za izražavanje uvjerenja neće imati bliski poslovni odnos s klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili njegovim menadžmentom osim ako je financijski interes beznačajan a poslovni odnos nevažan klijentu ili njegovom menadžmentu i društvu ili članu tima za izražavanje uvjerenja, ovisno što je primjenjivo.

920.4. P1. Postojanje bliskog poslovnog odnosa između klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili njegovog menadžmenta i člana najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti.

### **Kupnja dobara ili usluga**

920.5. P1. Ako društvo, član tima za izražavanje uvjerenja ili bilo koji član najuže obitelji te osobe kupuje dobra i usluge od klijenta usluga izražavanja uvjerenja to u pravilu ne stvara prijetnju neovisnosti ako je transakcija obavljena u sklopu redovitog poslovanja i pod uobičajenim tržišnim uvjetima. Takve transakcije, međutim, mogle bi biti takve vrste ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnih interesa.

920.5. P2. Primjeri radnji kojima bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa uključuju:

- eliminiranje elementa veličine ili smanjenje veličine transakcije;
- isključivanje osobe iz tima za izražavane uvjerenja.

**ODJELJAK 921.****OBITELJSKI I OSOBNI ODNOSI****Uvod**

- 921.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 921.2. Obiteljski ili osobni odnosi sa zaposlenicima klijenta mogli bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti.. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 921.3. P1. Prijetnju temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti mogli bi stvoriti obiteljski i osobni odnosi između člana tima za izražavanje uvjerenja i direktora, službene osobe ili, ovisno o njihovoj ulozi, određenih zaposlenika klijenta usluga izražavanja uvjerenja.
- 921.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- odgovornosti osobe u timu za izražavanje uvjerenja;
  - ulogu člana obitelji ili druge osobe u sklopu klijenta, te bliskost tog odnosa.

**Član najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja**

- 921.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti nastaje ako je član najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja zaposlenik kojemu pozicija omogućava značajan utjecaj na predmet angažmana.
- 921.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju člana najuže obitelji;
  - ulogu člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.4. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.4. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašivanja je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana najuže obitelji.

- Z921.5.** Osoba neće sudjelovati kao član tima za izražavanje uvjerenja ako je bilo koji član njene najuže obitelji:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
  - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
  - (c) je bio u takvoj poziciji u razdoblju koje pokriva angažman ili informacije o predmetu angažmana.

### Član uže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja

- 921.6. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašenosti nastaje u situacijama kada je član uže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
  - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 921.6. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između člana tima s izražavanjem uvjerenja i člana uže obitelji;
  - poziciju člana uže obitelji;
  - ulogu člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.6. P3. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašenosti je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.6. P4. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa, zastrašenosti ili zblizenosti je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da taj član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost člana uže obitelji.

### Drugi bliski odnosi članova tima za izražavanje uvjerenja

- Z921.7.** Član tima za izražavanje uvjerenja mora konzultirati politike i postupke društva ako ima bliski odnos s osobom koja nije član njegove najuže ili uže obitelji a koja je:
- (a) direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
  - (b) zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

- 921.7. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine prijetnje temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti nastale uslijed takvog odnosa uključuju:
- prirodu odnosa između te osobe i člana tima za izražavanje uvjerenja;
  - poziciju osobe u okviru klijenta;
  - ulogu člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.7. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašivanja je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja.
- 921.7. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti je strukturiranje poslova tima za izražavanje uvjerenja na takav način da član tima ne radi na pitanjima koja spadaju u nadležnost osobe s kojom ima bliski odnos.

### **Odnosi partnera i zaposlenika društva**

- 921.8. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti mogla bi biti rezultat osobnih ili obiteljskih odnosa između:
- (a) partnera ili zaposlenika društva koji nije član tima za izražavanje uvjerenja; i
  - (b) direktora ili službene osobe klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili zaposlenika klijenta u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 921.8. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- prirodu odnosa između partnera ili zaposlenika društva i direktora, odgovorne osobe ili zaposlenika klijenta;
  - stupanj interakcije između partnera ili zaposlenika društva s timom za izražavanje uvjerenja;
  - poziciju partnera ili zaposlenika unutar društva;
  - ulogu osobe u sklopu klijenta.
- 921.8. P3. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite pri razrješavanju takvih prijetnji temeljem osobnih interesa, zbliženosti ili zastrašenosti uključuju:
- strukturiranje odgovornosti partnera ili zaposlenika tako da se smanji svaki potencijalni utjecaj na angažman s izražavanjem uvjerenja;
  - uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere relevantnog posla na izražavanju uvjerenja.

**ODJELJAK 922.****NEDAVNI RAD ZA KLIJENTA USLUGA IZRAŽAVANJA  
UVJERENJA****Uvod**

- 922.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 922.2. Ako je član tima za izražavanje uvjerenja u nedavnoj prošlosti radio kao direktor ili odgovorna osoba ili kao zaposlenik klijenta usluga izražavanja uvjerenja, to bi moglo stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zblizenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Rad u razdoblju obuhvaćenom izvješćem s izražavanjem uvjerenja**

- Z922.3.** Tim za izražavanje uvjerenja neće uključivati osobu koja je u razdoblju obuhvaćenom izvješćem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) bila direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
  - (b) bila zaposlenik kojem pozicija omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

**Rad prije razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja**

- 922.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa, samoprovjere ili zblizenosti mogla bi nastati ako je član tima za izražavanje uvjerenja prije razdoblja obuhvaćenog izvješćem s izražavanjem uvjerenja:
- (a) bio direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja; ili
  - (b) bio zaposlenik kojem pozicija omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana.
- Na primjer, prijetnja bi nastala ako bi se u sklopu tekućeg angažmana s izražavanjem uvjerenja procjenjivala odluka koju je osoba donijela i rad koji je obavljala dok je bila zaposlena kod klijenta.
- 922.4. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju osobe u sklopu klijenta;
  - dužinu razdoblja od kada je osoba prestala raditi za klijenta;
  - ulogu člana tima za izražavanje uvjerenja.
- 922.4. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite za razrješavanje takve prijetnje temeljem osobnih interesa, samoprovjere ili zblizenosti je uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere rada člana tima za izražavanje uvjerenja.

**ODJELJAK 923.****OBAVLJANJE DUŽNOSTI DIREKTORA ILI ODGOVORNE OSOBE KLIJENTA USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA****Uvod**

- 923.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 923.2. Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga izražavanja uvjerenja stvara prijetnje temeljem samoprovjere i osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Obavljanje dužnosti direktora ili odgovorne osobe**

- Z923.3.** Partner ili zaposlenik društva neće obavljati dužnost direktora ili odgovorne osobe klijenta usluga izražavanja uvjerenja koje društvo pruža.

**Obavljanje dužnosti tajnika kompanije**

- Z923.4.** Partner ili zaposlenik društva neće obavljati dužnost tajnika kompanije za klijenta usluga izražavanja uvjerenja koje društvo pruža, osim ako:
- (a) to eksplicitno dopušta lokalni zakon, pravila struke ili uobičajena praksa;
  - (b) menadžment donosi sve relevantne odluke; i
  - (c) su dužnosti i poslovi koje obavlja ograničeni na dužnosti i poslove rutinske i administrativne prirode, kao što je vođenje zapisnika sa sastanaka ili održavanje obvezne dokumentacije u vezi s prijavama.
- 923.4. P1. Pozicija tajnika kompanije ima različite implikacije u različitim jurisdikcijama. Poslovi tajnika mogu se kretati od administrativnih poslova (kao što su upravljanje ljudskim resursima i vođenje evidencija i registara poduzeća) do tako raznovrsnih dužnosti poput osiguravanja da se kompanija pridržava primjenjive regulative ili pružanja savjeta o pitanjima iz područja korporativnog upravljanja. U pravilu se na ovu poziciju gleda kao na poziciju koja podrazumijeva blisku povezanost s subjektom. Prema tome, ako partner ili zaposlenik društva obavlja dužnost tajnika kompanije za klijenta usluga izražavanja uvjerenja to stvara prijetnju. (Više informacija o pružanju usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja dano je u odjeljku 950., Pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja).

**ODJELJAK 924.****ZAPOŠLJAVANJE U KLIJENTU USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA****Uvod**

- 924.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 924.2. Postojanje zapošljavanja u klijentu usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa, zblizenosti ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 924.3. P1. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti mogla bi nastati ako su sljedeće osobe bile član tima za izražavanje uvjerenja ili partner u društvu:
- direktor ili odgovorna osoba klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
  - zaposlenik u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

*Ograničenja za bivše partnere ili članove timova za izražavanje uvjerenja*

- Z924.4.** Ako je bivši partner ili bivši član tima za izražavanje uvjerenja prešao raditi za klijenta usluga izražavanja uvjerenja na poslovima:

- (a) direktora ili odgovorne osobe; ili
- (b) zaposlenika u poziciji koja mu omogućava značajan utjecaj na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja; ta osoba neće nastaviti sudjelovati u poslovnim ili profesionalnim aktivnostima društva.

- 924.4. P1. Čak i ako je neka od osoba iz točke Z924.4. počela raditi za klijenta usluga izražavanja uvjerenja na takvoj poziciji i ne nastavi sudjelovati u poslovnim ili profesionalnim aktivnostima društva i dalje bi mogla nastati prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti.
- 924.4. P2. Prijetnja temeljem zblizenosti ili zastrašenosti može nastati ako bivši partner društva prijeđe raditi za subjekta na neku od pozicija iz točke 924.1. P1., a taj subjekt kasnije postane klijent usluga izražavanja uvjerenja koje pruža društvo.



- 924.4. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:
- poziciju koju je osoba preuzela u sklopu klijenta;
  - svako uključivanje osobe u budući rad tima za izražavanje uvjerenja;
  - dužina razdoblja otkako je osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja ili partner društva;
  - prethodnu poziciju osobe u okviru tima za izražavanje uvjerenja ili društva, na primjer, je li bila odgovorna za održavanje redovitih kontakata s menadžmentom ili osobama nadležnim za upravljanje klijentom.
- 924.4. P4. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite za razrješavanje takvih prijetnji temeljem zblizenosti ili zastrašenosti uključuju:
- uspostavljanje aranžmana prema kojem osoba nema pravo primati beneficije ili druga plaćanja od društva, osim ako se obavljaju u skladu s unaprijed utvrđenim nepromjenjivim dogovorom;
  - uspostavljanje aranžmana prema kojem sva dugovanja društva prema osobi nisu značajna za društvo;
  - modificiranje plana angažmana s izražavanjem uvjerenja;
  - dodjeljivanje osoba koje posjeduju dovoljno iskustva u radu s osobom koja je prešla raditi za klijenta u tim za izražavanje uvjerenja;
  - uključivanje primjerenog kontrolora radi provjere rada bivšeg člana tima za izražavanje uvjerenja;

*Članovi tima za izražavanje uvjerenja koji stupaju u pregovore o zapošljavanju kod klijenta*

- Z924.5.** Društvo će uspostaviti politike i postupke koji članovima tima za izražavanje uvjerenja nalažu da obavijeste društvo o svom stupanju u pregovore o zaposlenju s klijentom usluga izražavanja uvjerenja.
- 924.5. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa nastaje ako član tima za izražavanje uvjerenja sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja znajući da će ili bi mogao nekad u budućnosti prijeći raditi za klijenta.
- 924.5. P2. Primjer radnje kojom bi se mogla ukloniti takva prijetnja temeljem osobnih interesa je isključivanje osobe iz angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- 924.5. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod rješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa je uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi provjere svih značajnih prosudbi koje je osoba obavila kao član tima.

**ODJELJAK 940.****DUGA POVEZANOST OSOBLJA S KLIJENTOM USLUGA  
IZRAŽAVANJA UVJERENJA****Uvod**

- 940.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 940.2. Ako je osoba uključena u angažman s izražavanjem uvjerenja koji se ponavlja tokom dužeg razdoblja, mogle bi nastati prijetnje temeljem zblizenosti i osobnih interesa. Ovaj odjeljak sadrži zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- 940.3. P1. Prijetnja temeljem zblizenosti mogla bi nastati kao rezultat dugotrajne povezanosti osobe s:
- (a) klijentom usluga izražavanja uvjerenja;
  - (b) višim menadžmentom klijenta usluga izražavanja uvjerenja; ili
  - (c) predmetom angažmana s izražavanjem uvjerenja i informacijama o predmetu tog angažmana.
- 940.3. P2. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati kao rezultat zabrinutosti osobe da će izgubiti višegodišnjeg klijenta usluga izražavanja uvjerenja ili njene zainteresiranosti da zadrži bliski osobni odnos s članom višeg menadžmenta ili osobama nadležnim za upravljanje. Takva prijetnja bi mogla neprimjereno utjecati na prosudbe te osobe.
- 940.3. P3. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji temeljem zblizenosti ili osobnih interesa uključuju:
- vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja;
  - koliko dugo je osoba bila član tima za izražavanje uvjerenja, rang te osobe u sklopu tima, te vrstu poslova koje je obavljala, uključujući i to je li takav odnos postojao i dok je osoba bila u prethodnom društvu;
  - u kojoj mjeri rad te osobe usmjerava, provjerava i nadzire osoblje višeg ranga;
  - u kojoj mjeri osoba, uslijed svog ranga, može utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja u smislu, na primjer, donošenja ključnih odluka ili usmjeravanja rada drugih članova tima koji radi na angažmanu;

- bliskost osobnih odnosa osobe s klijentom usluga izražavanja uvjerenja ili, ako je primjenjivo, njegovim višim menadžmentom;
- vrstu, učestalost i opseg interakcije između te osobe i klijenta usluga izražavanja uvjerenja;
- je li došlo do promjena u prirodi ili kompleksnosti predmeta angažmana ili informacija o predmetu angažmana;
- je li u skorije vrijeme bilo promjena osobe ili osoba koje su odgovorne strane ili, ako je primjenjivo, višeg menadžmenta.

940.3. P4. Kombinacija dva ili više čimbenika mogla bi dovesti do povećanja ili smanjenja razine prijetnje. Na primjer, prijetnje temeljem zблиženosti koje su se razvile postupno kao rezultat sve bližeg odnosa između neke osobe i klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogle bi se smanjiti odlaskom osobe koja je odgovorna strana.

940.3. P5. Primjer radnje kojom bi se mogle ukloniti prijetnje temeljem zблиženosti i osobnih interesa nastale u vezi angažmana je isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja u sklopu rotiranja osoblja.

940.3. P6. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod razrješavanja takvih prijetnji temeljem zблиženosti ili osobnih interesa uključuju:

- promjenu uloge osobe u timu za izražavanje uvjerenja ili vrste i opsega poslova koje obavlja;
- uključivanje odgovarajućeg kontrolora koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja radi provjere rada te osobe;
- provođenje redovitih neovisnih unutrašnjih ili vanjskih provjera kvalitete angažmana.

**Z940.4.** Ako se društvo odluči da je razinu nastalih prijetnji moguće razriješiti samo tako što će rotiranjem osoblja osobu isključiti iz tima za izražavanje uvjerenja, mora utvrditi primjereno razdoblje tokom kojeg ta osoba neće:

- biti član tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja;
- provoditi kontrolu kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili
- ostvarivati izravan utjecaj na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja.

To razdoblje mora biti dovoljno dugo da omogući razrješavanje prijetnji temeljem zблиženosti ili osobnih interesa.

**ODJELJAK 950.****PRUŽANJE USLUGA BEZ IZRAŽAVANJA UVJERENJA  
KLIJENTIMA USLUGA IZRAŽAVANJA UVJERENJA KOJE  
NISU REVIZIJA I UVID****Uvod**

- 950.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 950.2. Društva bi mogla pružati cijeli spektar usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja u skladu sa svojim sposobnostima i područjima stručnosti. Pružanje određenih usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja moglo bi stvoriti prijetnje pridržavanju temeljnih načela i prijetnje neovisnosti. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

- Z950.3.** Prije nego li društvo prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja, dužno je utvrditi bi li pružanje takve usluge moglo stvoriti prijetnju neovisnosti.
- 950.3. P1. Zahtjevi i materijali za primjenu iz ovog odjeljka pomažu društvu kod analiziranja određenih vrsta usluga bez izražavanja uvjerenja i s njima povezanih prijetnji koje bi mogle biti stvorene ako društvo prihvati pružati usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja.
- 950.3. P2. Nove poslovne prakse, evolucija financijskih tržišta i promjene u informatičkoj tehnologiji su samo neka od događanja zbog kojih nije moguće izraditi potpun popis usluga bez izražavanja uvjerenja koje je moguće pružiti klijentu usluga izražavanja uvjerenja. Prema tome, Kodeks ne uključuje iscrpan popis svih usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle biti pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

*Procjenjivanje prijetnji*

- 950.4. P1. Čimbenici koji su relevantni za procjenu razine prijetnji nastalih kao rezultat pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja uključuju:
- vrsta, opseg i svrha usluge;
  - stupanj oslanjanja na ishod te usluge u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja;

- pravno i regulatorno okruženje u kojem se usluga pruža;
- hoće li ishod pružanja usluge utjecati na pitanja koja se odražavaju u predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja ili informacijama o predmetu tog angažmana i, ako hoće:
  - u kojoj mjeri će ishod usluge imati značajan ili signifikantan učinak na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja;
  - u kojoj mjeri će klijent usluga izražavanja uvjerenja biti uključen u određivanje značajnih pitanja koja podliježu prosudbi;
- razina stručnosti menadžmenta i osoblja klijenta u odnosu na vrstu usluge koja se pruža.

Značajnost u odnosu na informacije klijenta usluga izražavanja uvjerenja

950.4. P2. Koncept značajnosti u vezi s podacima klijenta usluga izražavanja uvjerenja uređen je *Međunarodnim standardom za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjeno izdanje), Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji nisu revizija ili uvid u povijesne financijske informacije*. Utvrđivanje značajnosti zahtijeva korištenje profesionalne prosudbe i na njega utječu i kvantitativni i kvalitativni čimbenici, kao i percepcije potreba korisnika financijskih i drugih informacija.

Pružanje više usluga bez izražavanja uvjerenja istom klijentu usluga izražavanja uvjerenja

950.4. P3. Društvo bi moglo pružati više usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja. U takvim okolnostima, razmatranje kombiniranih učinaka prijetnji nastalih kao rezultat pružanja tih usluga predstavlja značajan dio procjene prijetnji koju obavlja društvo.

*Postupanje s prijetnjama*

950.5. P1. Točka 120.10. P2. uključuje opis mjera zaštite. U odnosu na pružanje usluga bez izražavanja uvjerenja klijentima usluga izražavanja uvjerenja, mjere zaštite su radnje koje društvo poduzima, pojedinačno ili skupno, kako bi u biti reduciralo prijetnje neovisnosti na prihvatljivu razinu. U nekim situacijama, ako je prijetnja stvorena zbog pružanja usluge klijentu usluga izražavanja uvjerenja, moguće je da ne postoje mjere zaštite. U takvim situacijama, primjena konceptualnog okvira iz odjeljka 120. zahtijeva da društvo odbije ili prestane pružati usluge bez izražavanja uvjerenja ili da odbije ili prekine angažman s izražavanjem uvjerenja.

*Zabrana preuzimanja odgovornosti menadžmenta*

**Z950.6.** Društvo neće preuzeti odgovornosti menadžmenta koje se odnose na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja koji obavlja društvo ili informaciju o predmetu tog angažmana. Ako društvo preuzme odgovornosti menadžmenta kao dio bilo koje druge usluge koju pruža

klijentu usluga izražavanja uvjerenja, dužno je osigurati da se ta odgovornost ne odnosi na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja koji obavlja ili informaciju o tom predmetu.

- 950.6. P1. Odgovornosti menadžmenta obuhvaćaju kontroliranje, vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući donošenje odluka u vezi sa stjecanjem, raspoređivanjem i kontroliranjem ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 950.6. P2. Pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja stvara prijetnje temeljem samoprovjere i osobnih interesa ako društvo tijekom pružanja usluge preuzme odgovornosti menadžmenta. U vezi s pružanjem usluge koja se odnosi na predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja koji obavlja društvo ili informacije o predmetu tog angažmana, preuzimanje odgovornosti menadžmenta također dovodi do prijetnje temeljem zblizenosti, a moglo bi stvoriti i prijetnju temeljem zagovaranja jer društvo postane previše blisko povezano sa stavovima i interesima menadžmenta.
- 950.6. P3. Određivanje je li neka aktivnost odgovornost menadžmenta ovisi o okolnostima i zahtijeva korištenje profesionalne prosudbe. Primjeri aktivnosti koji bi bili smatrani odgovornostima menadžmenta uključuju:
- kreiranje politika i određivanje strateškog usmjerenja;
  - zapošljavanje ili otpuštanje zaposlenika;
  - usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za postupke zaposlenika u vezi s njihovim radom za subjekt;
  - odobravanje transakcija;
  - kontroliranje ili upravljanje bankovnim računima ili ulaganjima;
  - donošenje odluka o tome koje preporuke društva ili trećih strana primijeniti;
  - odgovaranje osobama nadležnim za upravljanje u ime menadžmenta;
  - preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, uvođenje, nadziranje i održavanje unutrašnje kontrole.
- 950.6. P4. Davanje savjeta i preporuka koje menadžmentu klijenta usluga izražavanja uvjerenja pomažu u ispunjavanju njihovih obveza ne predstavlja preuzimanje odgovornosti menadžmenta (vidjeti točke od Z950.6. do 950.6. Z3.)

**Z950.7.** Kako bi izbjeglo preuzimanje odgovornosti menadžmenta kod pružanja usluga bez izražavanja uvjerenja klijentu usluga izražavanja uvjerenja koje su povezane s predmetom angažmana i informacijama o tom predmetu, društvo mora biti sigurno da menadžment klijenta donosi

sve prosudbe i odluke koje spadaju u njegovu nadležnost. Ovo uključuje osiguravanje da menadžment klijenta:

- (a) imenuje osobu s odgovarajućim sposobnostima, znanjem i iskustvom koja će sve vrijeme odgovarati za odluke klijenta i nadgledati pružanje usluga. Ta osoba, po mogućnosti član višeg menadžmenta, će razumjeti:
  - (i) ciljeve, sadržaj i rezultate usluga; i
  - (ii) koje su odgovornosti klijenta, a koje društva.

Međutim, ova osoba nije dužna imati stručnost za pružanje ili ponovo pružanje predmetne usluge;

- (b) obavlja nadzor nad uslugama i procjenjuje jesu li rezultati ostvareni pružanjem usluge adekvatni za potrebe klijenta; i
- (c) prihvaća odgovornost za sve radnje, ako ih ima, koje je potrebno poduzeti u odnosu na rezultate pružanja usluga.

*Ostala razmatranja koja treba uzeti u obzir kod pružanja određenih usluga bez izražavanja uvjerenja*

950.8. P1. Prijetnja temeljem samoprovjere bi mogla nastati u situacijama u kojima je društvo uključeno u izradu informacija o predmetu angažmana koje će kasnije postati informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja. Primjeri usluga bez izražavanja uvjerenja koje bi mogle stvoriti takvu prijetnju temeljem samoprovjere ako se pružaju u odnosu na informacije o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju:

- (a) izradu i pripremanje prospektivnih informacija i naknadno izražavanje uvjerenja u vezi s njima;
- (b) obavljanje procjene vrijednosti koja čini dio informacija o predmetu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

**ODJELJAK 990.****IZVJEŠĆA S OGRANIČENIM KORIŠTENJEM I  
DISTRIBUCIJOM (ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM  
UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA)****Uvod**

- 990.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificirala, procijenila i postupala s prijetnjama neovisnosti.
- 990.2. Ovaj odjeljak sadrži određene modifikacije dijela 4B. koje su dopuštene u određenim okolnostima ako je riječ o angažmanima s izražavanjem uvjerenja koji podrazumijevaju izvješće s ograničenim korištenjem i distribucijom. Angažman za izdavanje izvješća čije korištenje i distribucija su ograničeni u okolnostima opisanim u točki Z990.3. u ovom odjeljku se naziva 'kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja'.

**Zahtjevi i materijali za primjenu****Opće odredbe**

**Z990.3.** Ako društvo namjerava izdati izvješće o angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, zahtjevi u pogledu neovisnosti iz dijela 4B. mogu se modificirati na način koji dopušta ovaj odjeljak, ali samo ako:

- (a) društvo komunicira s namjeravanim korisnicima izvješća o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti koji će biti primjenjivani kod pružanja usluge; i
- (b) namjeravani korisnici razumiju svrhu, informacije o predmetu angažmana i ograničenja izvješća i izričito izraze svoje slaganje s primjenom modifikacija.

990.3. P1. Namjeravani korisnici izvješća razumijevanje svrhe, informacija o predmetu angažmana i ograničenja izvješća mogli bi steći tako što će, izravno ili neizravno preko predstavnika koji ima odgovarajuća ovlaštenja za postupanje u ime namjeravanih korisnika, sudjelovati u određivanju vrste i opsega angažmana. U oba slučaja, takvo sudjelovanje pomaže društvu da komunicira s namjeravanim korisnicima o pitanjima neovisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za primjenu konceptualnog okvira. Ovo također omogućuje društvu da od namjeravanih korisnika dobije suglasnost za modifikacije zahtjeva u pogledu neovisnosti.

**Z990.4.** Ako su namjeravani korisnici izvješća kategorija korisnika koji nisu pojedinačno određivi po nazivu ili imenu u trenutku utvrđivanja uvjeta angažmana, društvo će ih naknadno obavijestiti o modificiranim zahtjevima u pogledu neovisnosti s kojima se suglasio njihov predstavnik.



990.4. P1. Na primjer, ako su namjeravani korisnici izvješća kategorija korisnika kao što su davatelji kredita u okviru sindiciranog kreditnog aranžmana, društvo bi moglo opisati modificirane zahtjeve u pogledu neovisnosti u dopisu o preuzimanju angažmana koji upućuje predstavniku grupe davatelja kredita. Predstavnik bi taj dopis potom mogao dati na uvid članovima te grupe davatelja kredita kako bi se ispunila obveza društva da upozna korisnike s modifikacijama zahtjeva u pogledu neovisnosti s kojima se predstavnik suglasio.

**Z990.5.** Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja, sve modifikacije dijela 4B. moraju biti ograničene na one iz točaka Z990.7. i Z990.8.

**Z990.6.** Ako društvo za istog klijenta također izdaje izvješće s izražavanjem uvjerenja koji ne uključuje ograničeno korištenje i distribuciju, dužno je na taj angažman s izražavanjem uvjerenja primijeniti dio 4B.

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

**Z990.7.** Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja:

- (a) relevantne odredbe odjeljaka 910., 911., 920., 921., 922. i 924. mora primjenjivati samo u odnosu na članove angažiranog tima i članove njihovih najužih i užih obitelji;
- (b) dužno je identificirati, procijeniti i postupati sa svim prijetnjama neovisnosti nastalim uslijed postojanja interesa i odnosa, navedenim u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924., između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i sljedećih članova tima za izražavanje uvjerenja:
  - (i) osoba koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima; i
  - (ii) osoba koje obavljaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koji obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana;
- (c) društvo je dužno procijeniti i postupati sa svim prijetnjama za koje angažirani tim ima razloga vjerovati da su nastale uslijed postojanja interesa i odnosa između klijenta usluga izražavanja uvjerenja i drugih osoba unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, kako što je navedeno u odjeljcima 910., 911., 920., 921., 922. i 924.

990.7. P1. Druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja uključuju osobe koje preporučuju

naknadu ili koje izravno nadziru, upravljaju ili obavljaju drugu vrstu nadzora nad partnerom u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s obavljanjem tog angažmana.

**Z990.8.** Ako društvo obavlja kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja, ono ne smije imati značajan izravan ili značajan neizravan financijski interes u klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

## POJMOVNIK S POPISOM KRATICA

Upotreba jednine u *Međunarodnom kodeksu etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* podrazumijeva i množinu i obrnuto a pojmovi imaju značenja navedena u nastavku teksta.

Objašnjenja definiranih pojmova su u Pojmovniku dana redovnim stilom slova, dok se za objašnjenja opisanih pojmova koja imaju posebna značenja u određenim dijelovima Kodeksa ili za dodatna objašnjenja definiranih pojmova koristi kurziv. Sljedeća tabela sadrži i poveznice na pojmove opisane u Kodeksu.

Angažirani partner	[Engagement partner]	Partner ili druga osoba u društvu koja odgovara za angažman i njegovo obavljanje, kao i za izvješće koje se izdaje u ime društva i koja, ako se tako zahtijeva, ima odgovarajuće ovlaštenje od profesionalnog, zakonodavnog ili regulatornog tijela.
Angažirani tim	[Engagement team]	Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i sve osobe koje je angažiralo društvo ili umreženo društvo radi obavljanja postupaka s izražavanjem uvjerenja u sklopu angažmana. Tim ne uključuje vanjske stručnjake koje je angažiralo to društvo ili drugo umreženo društvo.  Pojam 'angažirani tim' također ne uključuje osobe koje rade u funkciji unutarnje revizije klijenta a koje izravno pomažu pri obavljanju angažmana revizije ako vanjski revizor postupka u skladu s zahtjevima MRevS-a 610 (izmijenjen 2013.), <i>Korištenje radom internih revizora</i> .
Angažman s izražavanjem uvjerenja	[Assurance engagement]	Angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak koji je oblikovan s ciljem povećanja stupnja povjerenja namjeranih korisnika, koji nisu odgovorna stranka, u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta angažmana u odnosu na određene kriterije.  <i>(Za upute za angažmane s izražavanjem uvjerenja vidjeti Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja, te navodi angažmane u odnosu na koje se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi), Međunarodni standardi za angažmane uvida (MSU-ovi) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSIU-ovi)).</i>

Angažman uvida	[Review engagement]	Angažman s izražavanjem uvjerenja koji se obavlja u skladu s <i>Međunarodnim standardima za angažmane uvida</i> ili ekvivalentnim setom standarda, u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome je li uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji se zahtijevaju u reviziji, nešto zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu, u svim značajnim odrednicama, pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.
Direktor ili odgovorna osoba	[Director or officer]	Osobe zadužene za upravljanje subjektom ili koje djeluju na ekvivalentnoj poziciji bez obzira na njihov naziv a koje bi mogle razlikovati od jurisdikcije do jurisdikcije.
Društvo	[Firm]	(a) revizorsko društvo, samostalni profesionalni računovođa, ortaštvo ili korporacija profesionalnih računovođa; (b) subjekt koji kontrolira takve stranke, putem vlasništva, menadžmenta, upravljanja ili na druge načine; i (c) subjekt kojeg kontroliraju takve stranke, putem vlasništva, menadžmenta, upravljanja ili na druge načine. <i>Točke 400.4. i 900.3. objašnjavaju kako se pojam 'društvo' koristi u smislu odgovornosti profesionalnih računovođa i društava da postupaju u skladu s dijelovima 4A. ili 4B.</i>
Financijski interes	[Financial interest]	Interes u vlasničkim ili drugim vrijednosnim papirima, obveznicama, zajmovima ili drugim dužničkim instrumentima nekog subjekta, uključujući prava i obveze stjecanja takvog interesa i derivate izravno povezane s takvim interesom.
Financijski izvještaji	[Financial statements]	Strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući povezane bilješke, namijenjen priopćavanju o ekonomskim resursima ili obvezama subjekta u određenom trenutku ili promjenama istih tijekom određenog razdoblja, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uobičajeno obuhvaćaju sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Pojam se može odnositi na cjeloviti skup financijskih izvještaja, ali i na pojedinačni izvještaj kao što je izvještaj o financijskom položaju ili izvještaj o prihodima i rashodima s povezanim objašnjavajućim bilješkama.
Financijski izvještaji o kojima društvo treba izraziti mišljenje	[Financial statements on which the firm will express an opinion]	U slučaju pojedinačnog subjekta, financijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, poznatih i pod nazivom financijski izvještaji grupe, konsolidirani financijski izvještaji.

Financijski izvještaji posebne namjene	[Special purpose financial statements]	Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom za financijsko izvještavanje koji je oblikovan za zadovoljenje potreba određenih korisnika za financijskim informacijama.
Izravni financijski interes	[Direct financial interest]	Financijski interes: (a) koji je u izravnom vlasništvu i pod kontrolom pojedinca ili subjekta (uključujući one kojima na diskrecijskoj osnovi upravljaju drugi); ili (b) koji je u posrednom vlasništvu preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade, fonda ili drugog posrednika nad kojim pojedinac ili subjekt ima kontrolu ili mogućnost utjecati na odluke o ulaganjima.
Klijent revizije	[Audit client]	Subjekt u vezi s kojim društvo obavlja angažman revizije. Ako je klijent revizije društvo uvršteno na burzi, pod tim pojmom se obvezno podrazumijevaju i svi s njime povezani subjekti. Ako klijent revizije nije društvo uvršteno na burzi, pod tim pojmom se podrazumijevaju oni povezani subjekti nad kojima klijent revizije ima izravnu ili neizravnu kontrolu ( <i>vidjeti i točku Z400.20.</i> ). <i>U dijelu 4A., pojam 'klijent revizije' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'klijenta uvida'.</i>
Klijent usluga izražavanja uvjerenja	[Assurance client]	Odgovorna strana koja je osoba ili osobe koje: (a) u angažmanu s izravnim izvještavanjem odgovaraju za predmet angažmana; ili (b) u angažmanu temeljenom na tvrdnji odgovaraju za informacije o predmetu angažmana a mogu odgovarati i za predmet angažmana.
Klijent uvida	[Review client]	Subjekt u vezi s kojim društvo obavlja angažman uvida.
Ključni revizijski partner	[Key audit partner]	Angažirani partner, osoba odgovorna za provjeru kontrole kvalitete angažmana i drugi partneri u reviziji, ako postoje, koji u sklopu angažiranog tima donose ključne odluke ili prosudbe o značajnim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima društvo treba izraziti mišljenje. Ovisno o okolnostima i ulozi osoba koje sudjeluju u reviziji, 'drugi partneri u reviziji' bi mogli uključivati, na primjer, partnere u reviziji odgovorne za značajna ovisna društva ili ogranke.
Konceptualni okvir	[Conceptual framework]	<i>Opis pojma naveden je u odjeljku 120.</i>
Kvalificirani angažman revizije	[Eligible audit engagement]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 800.2. za potrebe odjeljka 800.</i>
Kvalificirani angažman s izražavanjem uvjerenja	[Eligible assurance engagement]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 990.2. za potrebe odjeljka 990.</i>

Mjere zaštite	[Safeguards]	Mjere zaštite su radnje koje, pojedinačno ili skupno profesionalni računovođa poduzima radi učinkovite redukcije prijetnji pridržavanju temeljnih načela na prihvatljivu razinu. <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 120.10. P2.</i>
Moglo bi	[Might]	Ovaj pojam se u Kodeksu koristi radi izražavanja mogućnosti pojave određenog pitanja, nastanka događaja ili poduzimanja radnje. Pojam ne pripisuje određeni stupanj mogućnosti ili vjerojatnosti kada se koristi u vezi s prijetnjom, budući da procjena razine prijetnje ovisi o činjenicama i okolnostima koje su vezane za konkretno pitanje, događaj ili radnju.
Mogu/imaju pravo	[May]	Ovaj izraz se u Kodeksu koristi za davanje dopuštenja za poduzimanje konkretne radnje u određenim okolnostima, uključujući izuzeća od postupanja po zahtjevu. Pojam se ne koristi za izražavanje mogućnosti.
Mreža	[Network]	Veća struktura: a) koja je usmjerena na suradnju; i b) koja je jasno usmjerena na diobu profita ili troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, zajedničku poslovnu strategiju, koja koristi zajednički naziv kao brend ili značajan dio profesionalnih resursa
Najuža obitelj	[Immediate family]	Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član obitelji.
Neizravni financijski interes	[Indirect financial interest]	Financijski interes krajnjeg korisnika u neizravnom vlasništvu preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nema kontrolu ili mogućnost utjecati na odluke o ulaganjima.
Neovisnost	[Independence]	Neovisnost obuhvaća: (a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućava izražavanje zaključka bez utjecaja koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, čime se pojedincu omogućava djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom; (b) neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da je kompromitiran integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam društva ili člana revizijskog tima ili tima za izražavanje uvjerenja. <i>Kao što to propisuju točke 400.5. i 900.4., svako opisivanje pojedinca ili društva kao 'neovisnih' znači da su usklađeni s odredbama dijela 4A. i 4B, ovisno što je primjenjivo.</i>

<p>Nepridržavanje zakona i regulative (profesionalni računovođe u gospodarstvu)</p>	<p>[Non-compliance with laws and regulations, Professional Accountants in Business]</p>	<p>Nepridržavanje zakona i regulative (u daljem tekstu: nepridržavanje) obuhvaća svaki namjerni ili nenamjerni propust ili djelovanje suprotno važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće osobe: (a) organizacija koja zapošljava profesionalnog računovođu; (b) osobe nadležne za upravljanje tom poslodavnom organizacijom; (c) menadžment poslodavne organizacije; ili (d) drugi pojedinci koji rade za tu poslodavnu organizaciju ili postupaju po njenim uputama. <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 260.5. P1.</i></p>
<p>Nepridržavanje zakona i regulative (profesionalni računovođe u javnoj praksi)</p>	<p>[Non-compliance with laws and regulations, Professional Accountants in Public Practice]</p>	<p>Nepridržavanje zakona i regulative obuhvaća svaki namjerni ili nenamjerni propust ili djelovanje suprotno važećim zakonima i regulativi koje počine sljedeće osobe: (a) klijent; (b) osobe nadležne za upravljanje klijentom; (c) menadžment klijenta; ili (d) drugi pojedinci koje rade za klijenta ili postupaju po njegovim uputama. <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 360.5. P1.</i></p>
<p>Odgovarajući kontrolor</p>	<p>[Appropriate reviewer]</p>	<p>Odgovarajući kontrolor je profesionalac koji ima potrebno znanje, vještine, iskustvo i ovlaštenja za obavljanje pregleda relevantnih obavljenih poslova ili pruženih usluga na objektivan način. Ova osoba mogla bi biti profesionalni računovođa. <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 300.8. P4.</i></p>
<p>Oglašavanje</p>	<p>[Advertising]</p>	<p>Priopćivanje javnosti informacija o uslugama ili vještinama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja klijenata profesionalnih usluga.</p>
<p>Osobe zadužene za upravljanje</p>	<p>[Those charged with governance]</p>	<p>Osoba/e ili organizacija/e (na primjer korporativni povjerenik) s odgovornošću za nadziranje strateškog usmjerenja subjekta i obveza povezanih s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja. U nekim jurisdikcijama, osobe zadužene za upravljanje kod određenih subjekata mogle bi uključivati menadžersko osoblje, na primjer, izvršne članove upravnog odbora subjekta iz privatnog ili javnog sektora ili vlasnika-menadžera.</p>
<p>Postojeći računovođa</p>	<p>[Existing accountant]</p>	<p>Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je trenutno imenovan za obavljanje revizije ili koji obavlja računovodstvene, porezne, savjetodavne ili slične profesionalne usluge nekom klijentu.</p>

Poticaj	[Inducement]	<p>Predmet, situacija ili radnja koja se koristi radi utjecanja na ponašanje druge osobe, ali ne nužno s namjerom da taj utjecaj bude neprimjeren.</p> <p>Poticaj može biti sve od manjih ugošćivanja između poslovnih kolega (kod profesionalnih računovođa u gospodarstvu) ili između profesionalnih računovođa i postojećih ili potencijalnih klijenata (kod profesionalnih računovođa u javnoj praksi) do radnji koje vode neprimjerenju zakona i regulative.</p> <p>Poticaji mogu imati različite oblike, na primjer:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>darovi;</li> <li>ugošćivanje;</li> <li>zabava;</li> <li>donacije u političke ili dobrotvorne svrhe;</li> <li>pozivanje na prijateljstvo i lojalnost;</li> <li>osiguravanje radnog mjesta ili pružanje sličnih poslovnih prilika;</li> <li>preferencijalni tretman, prava ili privilegije.</li> </ul>
Povezani subjekt	[Related entity]	<p>Subjekt koji je s klijentom povezan na jedan od sljedećih načina:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) subjekt koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom, ako je klijent značajan takvom subjektu;</li> <li>(b) subjekt koji ima izravni financijski interes u klijentu, ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan takvom subjektu;</li> <li>(c) subjekt nad kojim klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu;</li> <li>(d) subjekt u kojem klijent ili subjekt povezan s klijentom pod (c) ima izravni financijski interes koji mu omogućava značajan utjecaj nad takvim subjektom i interes je značajan klijentu i povezanom subjektu pod (c); i</li> <li>(e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom ('sestrinski subjekt'), ako su i sestrinski subjekt i klijent oboje značajni subjektu koji kontrolira klijenta i sestrinski subjekt.</li> </ul>
Povijesne financijske informacije	[Historical financial information]	<p>Informacije izražene u financijskim terminima u vezi s određenim subjektom, prvenstveno izvedene iz njegovog računovodstvenog sustava o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim stanjima ili okolnostima u određenim vremenskim točkama u prošlosti.</p>



Predloženi računovođa	[Proposed accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji razmatra prihvaćanje angažmana revizije ili angažman za pružanje računovodstvenih, poreznih, savjetodavnih ili sličnih profesionalnih usluga budućem klijentu (ili, u određenim slučajevima, već postojećem klijentu).
Prethodni računovođa	[Predecessor accountant]	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je posljednji bio imenovan za angažman revizije ili pružao računovodstvene, porezne, savjetodavne ili slične profesionalne usluge klijentu, u uvjetima kada nema postojećeg računovođe.
Prihvatljiva razina	[Acceptable level]	Razina u odnosu na koju bi profesionalni računovođa primjenjujući test razumne i informirane treće strane vjerojatno zaključio da se pridržava temeljnih načela.
Prijetnje	[Threats]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki 120.6. P3. i uključuje sljedeće kategorije:</i> <i>Osobni interes</i> 120.6. P3. (a); <i>Samoprovjera</i> 120.6. P3. (b); <i>Zagovaranje</i> 120.6. P3. (c); <i>Zbliženost</i> 120.6. P3. (d); <i>Zastrašenost</i> 120.6. P3. (e).
Profesionalna aktivnost	[Professional activity]	Aktivnost koja zahtijeva vještine iz računovodstva ili srodnih područja koju obavlja profesionalni računovođa, uključujući računovodstvo, reviziju, poreze, poslovodno savjetovanje i upravljanje financijama.
Profesionalne usluge	[Professsional services]	Profesionalne aktivnosti koje se obavljaju za klijenta.
Profesionalni računovođa	[Professional accountant]	Osoba koja je član organizacije članice IFAC-a. <i>U dijelu 1., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u gospodarstvu i na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i> <i>U dijelu 2., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na profesionalne računovođe u gospodarstvu.</i> <i>U dijelovima 3., 4A. i 4B., pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.</i>

Profesionalni računovođa u gospodarstvu	[Professional accountant in business]	Profesionalni računovođa koji radi u sektorima trgovine, industrije, uslužnih djelatnosti, javnom sektoru, sektoru obrazovanja, neprofitnom sektoru ili u regulatornim ili profesionalnim tijelima, a koji bi mogao biti zaposlenik, dobavljač, partner, direktor (izvršni ili neizvršni), vlasnik-direktor ili volonter.
Profesionalni računovođa u javnoj praksi	[Professional accountant in public practice]	Profesionalni računovođa u društvu koje pruža profesionalne usluge, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, oporezivanje ili savjetovanje). <i>Pojam 'profesionalni računovođa u javnoj praksi' odnosi se i na društva profesionalnih računovođa u javnoj praksi.</i>
Provjera kontrole kvalitete angažmana	[Engagement quality control review]	Postupak oblikovan radi objektivnog ocjenjivanja, u vrijeme izdavanja izvješća ili prije značajnih prosudbi koje je stvorio i zaključaka do kojih je došao angažirani tim prilikom formuliranja izvješća.
Razdoblje angažmana (za angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažirani revizije i uvida)	[Engagement period, Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements]	Razdoblje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kada se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kasnijim od sljedeća dva događaja: kada jedna od strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završno izvješće s izražavanjem uvjerenja.
Razdoblje angažmana (za angažmane revizije i uvida)	[Engagement period, Audit and Review Engagements]	Razdoblje angažmana počinje kada revizijski tim počne obavljati reviziju, a završava kada se izda revizijsko izvješće. Kod ponavljajućih angažmana, trajanje angažmana završava kasnijim od sljedeća dva događaja: kada jedna od stranaka obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završno revizijsko izvješće.
Razdoblje kontinuiranog rada	[Time-on period]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki Z540.5.</i>
Razdoblje mirovanja	[Cooling-off period]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točki Z540.5. za potrebe točaka od Z540.11. do Z540.19.</i>
Razumna i informirana treća strana	[Reasonable and informed third party]	<i>Razumna i informirana treća strana ne mora biti računovođa, ali treba imati relevantno znanje i iskustvo kako bi mogla razumjeti i nepristrano procijeniti primjerenost zaključaka do kojih je računovođa došao.</i>

Test razumne i informirane treće strane	[Reasonable and informed third party test]	<p><i>Test razumne i informirane treće strane odnosi se na razmatranje profesionalnog računovođe o tome bi li druga osoba vjerojatno donijela iste zaključke kao on. Takvo razmatranje se obavlja iz gledišta razumne i informirane treće strane koja odvaguje sve relevantne činjenice i okolnosti koje su u trenutku donošenja zaključaka poznate računovođi ili bi se razumno moglo očekivati da su poznate računovođi.</i></p> <p><i>Opis ovih pojmova naveden je u točki Z120.5.P4</i></p>
Revizija	[Audit]	<p><i>U dijelu 4A., pojam 'revizija' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'uvid'</i></p>
Revizijski angažman	[Audit engagement]	<p>Angažman s razumnim uvjerenjem u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi daje mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji, u svim značajnim odrednicama, sastavljeni (ili pružaju li istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, kao što je angažman koji se obavlja u skladu s <i>Međunarodnim revizijskim standardima</i>. To uključuje zakonsku reviziju koju zahtijevaju zakoni ili druga regulativa.</p> <p><i>U dijelu 4A., pojam 'revizijski angažman' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'angažman uvida'.</i></p>
Revizijski tim	[Audit team]	<p>(a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu revizije;</p> <p>(b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana revizije, uključujući:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. osobe koje preporučuju nagradu ili izravno nadziru, upravljaju ili na drugi način nadziru angažiranog partnera u vezi s obavljanjem tog angažmana, uključujući sve osobe koje su redom višeg ranga od angažiranog partnera sve do razine glavnog ili poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta);</li> <li>ii. osobe koje za angažman pružaju savjete o stručnim pitanjima i specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcija ili događaja za potrebe angažmana; i</li> <li>iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koje obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana; i sve one unutar umreženog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana revizije.</li> </ul> <p><i>U dijelu 4A., pojam 'revizijski tim' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'tim za uvid'.</i></p>

Revizijsko izvješće	[Audit report]	<i>U dijelu 4A., pojam 'revizijsko izvješće' primjenjuje se u jednakom značenju i na 'izvješće o uvidu'.</i>
Subjekt od javnog interesa	[Public interest entity]	<p>(a) uvršteni subjekt; ili</p> <p>(b) subjekt:</p> <p>i. koji je zakonima ili regulativom definiran kao subjekt od javnog interesa; ili</p> <p>ii. za kojeg regulativa ili zakoni zahtijevaju obavljanje revizije u skladu s istim zahtjevima u pogledu neovisnosti koji se primjenjuju na uvrštene subjekte. Takvu regulativu moglo bi donijeti bilo koje relevantno regulatorno tijelo, uključujući regulatorno tijelo za reviziju.</p> <p><i>Drugi subjekti bi se također mogli smatrati subjektima od javnog interesa, kao što je navedeno u točki 400.8.</i></p>
Temeljna načela	[Fundamental principles]	<p><i>Opis ovog pojma naveden je točki 110.1. P1. Temeljna načela su pojedinačno opisana u okviru sljedećih točaka:</i></p> <p><i>integritet</i> Z111.1.;</p> <p><i>objektivnost</i> Z112.1.;</p> <p><i>profesionalna kompetentnost i dužna pažnja</i> Z113.1.;</p> <p><i>povjerljivost</i> Z114.1.;</p> <p><i>profesionalno ponašanje</i> Z115.1.</p>
Tim za izražavanje uvjerenja	[Assurance team]	<p>(a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja;</p> <p>(b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući:</p> <p>i. osobe koje preporučuju nagradu za angažiranog partnera ili koje obavljaju izravan nadzor, upravljaju ili na drugi način nadziru partnera na angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s obavljanjem tog angažmana;</p> <p>ii. osobe koje pružaju savjete o stručnim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje za potrebe angažmana s izražavanjem uvjerenja; i</p> <p>iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući one koje obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana.</p>

Tim za uvid	[Review team]	<p>(a) Svi članovi tima koji radi na angažmanu uvida;</p> <p>i</p> <p>(b) sve druge osobe unutar društva koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida, uključujući:</p> <p>i. osobe koje preporučuju nagradu, ili izravno nadziru, upravljaju ili na drugi način nadziru angažiranog partnera u vezi s obavljanjem angažmana, uključujući one koji su redom višeg ranga od angažiranog partnera sve do glavnog ili poslovnog partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta);</p> <p>ii. osobe koje pružaju savjete o stručnim pitanjima, specifičnostima pojedinih djelatnosti, transakcijama ili događajima za potrebe angažmana;</p> <p>iii. osobe koje osiguravaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući one koje obavljaju provjeru kontrolu kvalitete angažmana; i</p> <p>sve one unutar umreženog društva koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana uvida.</p>
Umreženo društvo	[Network firm]	<p>Društvo ili subjekt koji pripada nekoj mreži.</p> <p><i>Za više informacija, vidjeti točke od 400.50. P1. do 400.54. P1.</i></p>
Ured	[Office]	<p>Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana na temelju zemljopisnih obilježja ili prema vrsti poslova.</p>
Uvjetovana naknada	[Contingent fee]	<p>Naknada koja se obračunava prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatima usluga koje je društvo obavilo. Naknada koju odredi sud ili drugo tijelo javne uprave ne smatra se uvjetovanom naknadom.</p>
Uvršteni subjekt	[Listed entity]	<p>Subjekt čije dionice ili dužnički financijski instrumenti kotiraju ili su uvršteni na priznatoj burzi ili se njima trguje prema pravilima priznate burze ili drugog jednakog tijela.</p>
Uža obitelj	[Close family]	<p>Roditelj, dijete ili brat/sestra koji nisu članovi najuže obitelji.</p>
Vanjski stručnjak	[External expert]	<p>Osoba (koja nije partner ili član profesionalnog osoblja, uključujući i privremenog osoblja društva ili umreženog društva) ili organizacija koja raspolaže vještinama, znanjem i iskustvom u područjima koja nisu računovodstvo ili revizija, čiji rad u tim područjima se koristi kao pomoć profesionalnom računovođi u pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza.</p>

Viši profesionalni računovođa u gospodarstvu	[Senior professional accountant in business]	Viši profesionalni računovođe u gospodarstvu su direktori, voditelji ili iskusni zaposlenici koji mogu značajno utjecati na i donositi odluke o pribavljanju, raspoređivanju i nadzoru ljudskih, financijskih, tehnoloških, fizičkih i nematerijalnih resursa poslodavne organizacije. <i>Opis ovog pojma naveden je u točki 260.11. P1.</i>
Značajna šteta	[Substantial harm]	<i>Opis ovog pojma naveden je u točkama 260.5. P3. i 360.5. P3.</i>

## POPIS KORIŠTENIH KRATICA I STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

### POPIS SKRAĆENICA

Skraćenica	Značenje
<i>COSO</i> (engl. skr.)	Odbor organizacija-sponzora <i>Treadway</i> komisije
<i>CoCo</i> (engl. skr.)	Kriteriji kontrole Certificiranih profesionalnih računovođa Kanade
<i>IAASB</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja
<i>IESBA</i> (engl. skr.)	Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe
<i>IFAC</i> (engl. skr.)	Međunarodna federacija računovođa
MRevS-ovi	Međunarodni revizijski standardi
MSIU-ovi	Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja
MSKK-ovi	Međunarodni standardi kontrole kvalitete
MSU-ovi	Međunarodni standardi za angažmane uvida
Okvir za izražavanje uvjerenja	Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja

### POPIS STANDARDA NA KOJE SE KODEKS POZIVA

Standard	Puni naziv
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 610 (izdanje iz 2013.)	Korištenje radom internih revizora
MSIU 3000 (izmijenjena verzija)	Angažmani s izražavanjem uvjerenja različiti od revizija ili uvida u povijesnih financijskih informacija
MSKK 1	Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju reviziju i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge
MSU 2400 (izmijenjena verzija)	Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje

**DATUM STUPANJA NA SNAGU**

- Dijelovi 1., 2. i 3. stupaju na snagu 15. lipnja, 2019. godine.
- Dio 4A., koji se odnosi na neovisnost za angažmane revizije i uvida, stupa na snagu i primjenjuje se na revizije i uvide u financijske izvještaje za razdoblja koja počinju na ili nakon 15. lipnja, 2019. godine.
- Dio 4B., koji se odnosi na neovisnost za angažmane s izražavanjem uvjerenja, ako predmetno pitanje obuhvaća vremenska razdoblja, tada taj dio stupa na snagu za vremenska razdoblja koja počinju na ili nakon 15. lipnja, 2019. godine, dok za sva ostala predmetna pitanja stupa na snagu 15. lipnja, 2019. godine.

Dopušteno je ranije usvajanje.

Za informaciju o datumu stupanja na snagu izmijenjenih odredbi o dugotrajnoj povezanosti, koje je *IESBA* objavio u siječnju, 2017. godine kao konačan dokument u skladu s prethodnim konvencijama o strukturi i izradi nacрта, vidjeti petu stranicu Priručnika.



OVA STRANICA JE NAMJERNO OSTAVLJENA PRAZNA



**International  
Federation  
of Accountants®**

**529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
ISBN: 978-1-60815-369-5**