

**PRIRUČNIK S KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE
RAČUNOVOĐE
Izdanje iz 2010.**

Djelokrug ovog priručnika

Ovaj priručnik sadrži izmijenjeni *Kodeks etike za profesionalne računovođe* (IESBA-ov Kodeks) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)). Izmijenjeni Kodeks sadržan u ovom priručniku na snazi je od 1. siječnja 2011. godine i dopuštena je ranija primjena.

Ovaj priručnik, zajedno s izdanjem *Priručnika s međunarodnim standardima revidiranja, izražavanja uvjerenja i objavama etike* iz 2010. godine (*Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*) zamjenjuje izdanje iz 2009. godine i Dio I izdanja Priručnika iz 2008. godine.

Kako je uređen ovaj priručnik

Sadržaj ovog priručnika je uređen po dijelovima kako slijedi:

Promjene sadržaja u odnosu na izdanje priručnika iz 2008. godine i najnovija dostignuća	1
Međunarodna federacija računovođa	2
Kodeks etike za profesionalne računovođe	6

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants (IFAC)) potiče i olakšava reproduciranje ili prevođenje i reproduciranje svojih publikacija. Zainteresirane stranke koje žele reproducirati ili prevesti i reproducirati ovaj priručnik trebaju kontaktirati permissions@ifac.org radi odredbi i uvjeta pod kojim se to može ostvariti.

PROMJENE SADRŽAJA U ODNOSU NA IZDANJE PRIRUČNIKA IZ 2008. GODINE I NAJNOVIJA DOSTIGNUĆA

Kodeks etike za profesionalne računovođe

Ovaj priručnik sadrži izmijenjeni *Kodeks etike za profesionalne računovođe* (IESBA-ov Kodeks) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)).

Ovaj priručnik zamjenjuje *Kodeks etike za profesionalne računovođe* sadržan u Dijelu I izdanja Priručnika s međunarodnim standardima revidiranja, izražavanja uvjerenja i objavama etike iz 2008. godine (*Handbook of International Standards on Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*).

Promjene

U srpnju 2009. godine, IESBA je izdao izmijenjeni Kodeks pojašnjavajući zahtjeve koji se postavljaju pred sve profesionalne računovođe i značajno pooštravajući zahtjeve neovisnosti za sve revizore. Izmijenjeni Kodeks sadržan u ovom priručniku na snazi je od 1. siječnja 2011. godine i dopuštena je ranija primjena.

Promjene IESBA-ovog Kodeksa izdane nakon 1. siječnja 2010. godine i objavljeni nacrti

Za informacije o posljednjim dostignućima i dobivanje konačnih objava izdanih nakon 1. siječnja 2010. godine ili nacrti koji su u postupku usvajanja, posjetite IESBA-ovu web-stranicu <http://www.ifac.org/Ethics/>.

FEDERACIJA RAČUNOVOĐA

Organizacija

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants (IFAC)) je svjetska organizacija računovodstvene profesije. Osnovana je 1977. godine s misijom da služi javnom interesu kroz ustrajavanje jačanja svjetske računovodstvene profesije i pridonosenje razvoju jakih međunarodnih ekonomija uspostavljanjem i promoviranjem privrženosti visoko kvalitetnim profesionalnim standardima, potpomaganjem međunarodnog ujednačavanja takvih standarda i iznošenjem problematike koja je u javnom interesu gdje je profesionalna stručnost najrelevantnija.

IFAC obuhvaća 159 članica i pridruženih članova 124 države diljem svijeta, zastupajući približno 2,5 milijuna računovođa u javnoj praksi, gospodarskim granama i trgovini, javnom sektoru i obrazovanju. Nijedno drugo računovodstveno tijelo u svijetu i nekoliko drugih profesionalnih organizacija nema toliko široku međunarodnu potporu koja karakterizira IFAC.

IFAC-ova tijela uprave, osoblje i volonteri su privrženi vrednotama poštenja, transparentnosti i stručnosti. IFAC također nastoji povećati privrženost profesionalnih računovođa tim vrijednostima pomoću *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* koji izdaje Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)).

Za daljnje informacije posjetite IFAC-ovu web-stranicu na <http://www.ifac.org>.

Inicijative za donošenje standarda

IFAC je odavno spoznao da je ključni način zaštite javnog interesa razvijanje, promoviranje i nametanje međunarodno priznatih standarda kao načina osiguranja pouzdanosti informacija o kojima ovise ulagači i ostali dionici.

Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)), Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (International Accounting Education Standards Board (IAESB)), Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) i Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)) provode strogi obvezujući postupak koji podupire razvoj visokokvalitetnih standarda u javnom interesu na transparentan, djelotvoran i učinkovit način. Svi ovi neovisni odbori za donošenje standarda imaju Konzultativne

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

savjetodavne grupe, koje iznose gledišta javnosti i uključuju članove iz javnosti. Ti odbori izdaju sljedeće objave:

- Kodeks etike za profesionalne računovođe (Code of Ethics for Professional Accountants);
- Međunarodne standarde revidiranja, uvida, drugih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga (International Standards on Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services);
- Međunarodni standard kontrole kvalitete (International Standard on Quality Control);
- Međunarodne standarde edukacije (International Education Standards); i
- Međunarodne računovodstvene standarde javnog sektora (International Public Sector Accounting Standards).

IAASB, IAESB, IESBA i IPSASB zajednički se nazivaju Odbori za aktivnosti od javnog interesa (Public Interest Activity Committees). IAASB, IAESB i IESBA također su podložni nadzoru koji provodi Odbor za javni nadzor (Public Interest Oversight Board). Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ipiob.org/>.

Compliance Advisory Panel (CAP) nadzire programe sukladnosti tijela članica IFAC-a koji od IFAC-ovih članica i pridruženih tijela zahtijevaju da pokažu kako su koristili najbolja nastojanja da bi se primijenili standardi koje izdaje IFAC i Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board). Obveze tijela članica navedene su u IFAC-ovom dokumentu s nazivom – Statements of Membership Obligations. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/complianceprogram>.

Ostale inicijative

IFAC stvara referentne upute i potiče razmjenu resursa s ciljem pomaganja profesionalnim računovođama u gospodarstvu. On također ustanovljuje grupe koje se bave problematikom koja se odnosi na malo i srednje poduzetništvo (small and medium practices (SMPs)) i male i srednje subjekte (SMEs) te zemlje u razvoju, a svi od navedenih imaju ključnu ulogu u globalnoj ekonomiji.

- Odbor za profesionalne računovođe u gospodarstvu (Professional Accountants in Business Committee)
Odbor stvara upute i druge resurse za dobru praksu te olakšava razmjenu znanja među svojim članicama. Na taj se način bavi širokim rasponom profesionalne problematike, potiče visokokvalitetno djelovanje profesionalnih računovođa u gospodarstvu te stvara u javnosti svijest i razumijevanje za uloge koje te osobe imaju u njihovim organizacijama. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/paib>.
- Odbor za malo i srednje poduzetništvo (Small and Medium Practices Committee)

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Odbor osigurava izravno iznošenje gledišta malih i srednjih poduzetnika (SMP) te malih i srednjih tvrtki (SME) u radu kreatora međunarodnih standarda kako bi se oblikovali programi rada i osiguralo da su stvoreni standardi primjenjivi za malo i srednje poduzetništvo te male i srednje tvrtke. Odbor također daje praktičnu potporu malom i srednjem poduzetništvu izdavanjem uputa za primjenu i resursa preko weba, o temama kao što su učinkovita primjena međunarodnih standarda i stručne vještine menadžmenta. Odbor se angažira u dalekosežnim aktivnostima, kao što su njegovi godišnji forumi, s ciljem hvatanja koraka s problemima koji se javljaju kako bi se olakšalo pravodobno reagiranje na potrebe njegovih pripadnika. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/smp>.

- Odbor za zemlje u razvoju (Developing Nations Committee)

Odbor podupire međunarodni razvoj računovodstvene profesije zastupajući i razmatrajući interese zemalja u razvoju te osiguravanjem uputa za relevantna područja. Također, odbor traži u ime zemalja u razvoju resurse i pomoć u razvoju od donatorske zajednice i članica IFAC-a. Nadalje, odbor se angažira u dalekosežnim aktivnostima, kao što su njegovi godišnji forumi. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/developingnations>.

- Odbor za transnacionalne revizore (Transnational Auditors Committee)

Odbor je posvećen zastupanju i ispunjavanju potreba članica Foruma tvrtki (Forum of Firms (FoF)). Članove Foruma čine međunarodne tvrtke koje obavljaju revizije financijskih izvještaja koji se koriste ili se mogu koristiti u prekograničnom prometu i zastupljene su u IFAC-u pomoću Foruma tvrtki. Privrženost tvrtki članskim obvezama Foruma doprinosi poboljšanju standarda međunarodne prakse i na taj način služi javnom interesu. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/transnationalauditors/>.

Ostali resursi

IFAC ima široki raspon publikacija i materijala. Dostupni priručnici su kako slijedi:

- Priručnik s objavama o međunarodnoj kontroli kvalitete, revidiranju, uvidu, ostalim izražavanjima uvjerenja i povezanim uslugama (*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements*);
- Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji (*Handbook of International Education Pronouncements*);
- Priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (*Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*); i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- Priručnik s objavama o međunarodnom računovodstvu javnog sektora (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*).

IFAC također objavljuje materijale koji olakšavaju usvajanje i implementaciju, konačne nacрте, konzultativne dokumente, novinske brošure i eNews. Većina tih publikacija dostupna je u elektroničkom obliku na web-stranici IFAC-a i može se skinuti bez naknade. Otisnuti primjerci priručnika također su dostupni za naručivanje. Za daljnje informacije vidjeti <http://web.ifac.org/publications>.

Autorsko pravo i prevođenje

IFAC-ova politika u vezi s autorskim pravom nad svojim publikacijama navedena je u dokumentu izvornog naziva – *Policy Statement, Policy for Reproducing, or Translating and Reproducing, Publications Issued by the International Federation of Accountants*. IFAC prihvaća kako je važno da sastavljači i korisnici finansijskih izvještaja, revizori, regulatori, odvjetnici, akademski krugovi, studenti i ostale zainteresirane grupe u državama neengleskog govornog područja imaju pristup njezinim standardima na materinskom jeziku. IFAC-ova politika u vezi s prevođenjem i reproduciranjem njezinih međunarodnih standarda (u konačnom obliku) navedena je u dokumentu pod izvornim nazivom – *Policy Statement, Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the International Federation of Accountants*. Za daljnje informacije vidjeti <http://www.ifac.org/translations>.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

PRIRUČNIK S KODEKSOM ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

SADRŽAJ

	Stranica
PREDGOVOR	8
DIO A – OPĆA PRIMJENA IESBA-ovog KODEKSA	9
100 Uvod i temeljna načela	10
110 Poštenje	16
120 Objektivnost	17
130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.....	18
140 Povjerljivost	19
150 Profesionalno ponašanje	21
DIO B – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI	22
200 Uvod	23
210 Profesionalno imenovanje	28
220 Sukobi interesa	32
230 Druga mišljenja	34
240 Naknade i ostali oblici nagrada	35
250 Marketing profesionalnih usluga	38
260 Darovi i ugošćivanje	39
270 Čuvanje klijentove imovne.....	40
280 Objektivnost – sve usluge	41
290 Neovisnost – angažmani revizije i uvida.....	42
291 Neovisnost – ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	101
Tumačenje 2005-01	130
DIO C – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU	136

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

300 Uvod	137
310 Mogući konflikti	141
320 Priprema informacija i izvještavanje informacija	143
330 Djelovanje s dovoljno stručnosti	145
340 Financijski interesi	147
350 Poticaji ..	149
DEFINICIJE	151
DATUM STUPANJA NA SNAGU	19

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

PREDGOVOR

Misija Međunarodne federacije računovođa (International Federation of Accountants (IFAC)), kako je navedeno u njezinom statutu, jest služiti javnom interesu, ustrajati u jačanju računovodstvene profesije diljem svijeta, doprinijeti razvoju međunarodnih ekonomija ustanovljivanjem i promoviranjem privrženosti visoko kvalitetnim profesionalnim standardima, potpomaganjem međunarodnog ujednačavanja takvih standarda i iznošenjem problematike koja je u javnom interesu gdje je profesionalna stručnost najrelevantnija. U ostvarivanju te misije, Odbor IFAC-a je osnovao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) da razvija i izdaje, prema svojoj vlastitoj ovlasti, visoko kvalitetne etičke standarde i druge objave za uporabu profesionalnim računovođama diljem svijeta.

Ovaj *Kodeks etike za profesionalne računovođe* (IESBA-ov Kodeks) uspostavlja etičke zahtjeve profesionalnim računovođama. Članice IFAC-a ili tvrtke neće primjenjivati blaže standarde od onih koji su navedeni u Kodeksu. Međutim, ukoliko je članici ili tvrtki zabranjeno zakonom ili regulativom postupanje u skladu s određenim dijelovima Kodeksa, one će postupati u skladu s ostalim dijelovima ovog Kodeksa.

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

DIO A – OPĆA PRIMJENA IESBA-ovog KODEKSA

	Stranica
Odjeljak 100 Uvod i temeljna načela	10
Odjeljak 110 Poštenje	16
Odjeljak 120 Objektivnost	17
Odjeljak 130 Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja	18
Odjeljak 140 Povjerljivost	19
Odjeljak 150 Profesionalno ponašanje	21

ODJELJAK 100

Uvod i temeljna načela

100.1 Razlikovno obilježje računovodstvene profesije jest njezino prihvaćanje odgovornosti da djeluje u javnom interesu. Stoga, odgovornost profesionalnog računovođe nije isključivo u tome da se zadovolje potrebe pojedinačnog klijenta ili poslodavca. Pri djelovanju u javnom interesu, profesionalni računovođe će sagledavati i postupati u skladu s ovim Kodeksom. Ako je profesionalnom računovođi zabranjeno zakonom ili regulativom postupanje u skladu s određenim dijelovima ovog Kodeksa, profesionalni računovođa će postupati u skladu s preostalim dijelovima ovog Kodeksa.

100.2 Ovaj Kodeks se sastoji od tri dijela. Dio A ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalni računovođe primijeniti kako bi:

(a) prepoznali prijetnje poštivanja temeljnih načela;

(b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i

(c) primijenili mjere zaštite, kada je nužno, kako bi uklonili prijetnje ili ih ublažili do prihvatljive razine. Mjere zaštite su nužne kada profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu takvog razmjera da bi razumna i obaviještena treća osoba vjerojatno zaključila, sagledavajući sve određene činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, da nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.

Profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu u primjeni ovog konceptualnog okvira.

100.3 Dijelovi B i C opisuju kako se konceptualni okvir primjenjuje u određenim situacijama. Oni sadrže primjere mjera zaštite koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje se odnose na poštivanje temeljnih načela. Oni također opisuju situacije gdje mjere zaštite nisu dostupne za suočavanje s prijetnjama te iz toga proizlaze okolnosti ili odnosi koji stvaraju prijetnje koje treba izbjegavati. Dio B primjenljiv je za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C primjenljiv je za profesionalne računovođe u gospodarstvu. Profesionalni računovođe u javnoj praksi mogu ustanoviti da Dio C može biti relevantan za njih u određenim okolnostima.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

100.4 Upotreba riječi “će” u ovom Kodeksu nameće zahtjev profesionalnom računovođi ili tvrtki da postupi u skladu s određenom odredbom u kojoj je korištena riječ “će”. Sukladnost se zahtijeva osim ako ovim Kodeksom nije dopušten izuzetak.

Temeljna načela

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

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

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

Pristup konceptualnog okvira

100.6 Okolnosti u kojima djeluje profesionalni računovođa mogu stvarati određene prijetnje poštivanja temeljnih načela. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja stvara prijetnju postupanju u skladu s temeljnim načelima i odrediti primjerenu radnju. Osim toga, vrste angažmana i poslova mogu se razlikovati te kao posljedica toga mogu se pojaviti različite prijetnje koje zahtijevaju primjenu različitih mjera zaštite. Zbog toga ovaj Kodeks ustanovljuje konceptualni okvir koji zahtijeva da profesionalni računovođa prepozna, ocijeni i suoči se s prijetnjama kako bi postupio u skladu s temeljnim načelima. Pristup s konceptualnim okvirom pomaže profesionalnim računovođama u postupanju u skladu s etičkim zahtjevima ovog Kodeksa i ispunjavanju njihove odgovornosti da djeluju u javnom interesu. On se prilagođava mnogim promjenama u okolnostima koje ugrožavaju

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

poštivanje temeljnih načela i može odvratiti profesionalnog računovođu od stvaranja zaključka da je dopuštena neka situacija kada ona nije izričito zabranjena.

- 100.7 Kada profesionalni računovođa prepozna prijetnje poštivanja temeljnih načela i, na osnovi ocjene tih prijetnji, utvrdi da nisu na prihvatljivoj razini, profesionalni računovođa će utvrditi jesu li raspoložive odgovarajuće mjere zaštite i mogu li se ukloniti te prijetnje ili ublažiti na prihvatljivu razinu. Pri tom odlučivanju profesionalni računovođa koristit će profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razborita i obaviještena treća osoba vjerojatno zaključila, sagledavajući sve određene činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to vrijeme, da će prijetnje biti otklonjene ili ublažene na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštite, tako da se ne kompromitira poštivanje temeljnih načela.
- 100.8 Profesionalni računovođa će ocijeniti svaku prijetnju nepoštivanja temeljnih načela kada profesionalni računovođa ima saznanja, ili je razumno očekivati da ih ima, o okolnostima ili odnosima koji mogu kompromitirati postupanje u skladu s temeljnim načelima.
- 100.9 Profesionalni računovođa će uzeti u obzir kvalitativne, kao i kvantitativne, čimbenike kada ocjenjuje važnost prijetnje. Kada primjenjuje konceptualni okvir, profesionalni računovođa se može naći u situacijama u kojima se prijetnje ne mogu ukloniti ili ublažiti na prihvatljivu razinu, bilo stoga što je prijetnja previše važna ili jer nisu dostupne primjerene mjere zaštite ili se one ne mogu primijeniti. U takvim situacijama, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti pružanje određene profesionalne usluge na koju se to odnosi ili, kada je nužno, otkazati angažman (u slučaju profesionalnih računovođa u javnoj praksi) ili dati otkaz poslodavnoj organizaciji (u slučaju profesionalnog računovođe u gospodarstvu).
- 100.10 Profesionalni računovođa može nenamjerno prekršiti odredbe ovog Kodeksa. Za takvu nenamjernu povredu, ovisno o vrsti i važnosti slučaja, ne mora se smatrati da kompromitira poštivanje temeljnih načela pod uvjetom da je, nakon što je odstupanje otkriveno, ono odmah ispravljeno i primijenjene su nužne mjere zaštite.
- 100.11 Kada se profesionalni računovođa nađe u neuobičajenim okolnostima u kojima bi primjena određenog zahtjeva Kodeksa imala za posljedicu nerazmjerni ishod ili ishod koji ne bi bio u javnom interesu, preporučuje se da se profesionalni računovođa posavjetuje s odgovarajućim tijelom članice ili relevantnim regulatorom.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Prijetnje i mjere zaštite

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

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

100.14 Mjere zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom uključuju:

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

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

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

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

Rješavanje etičkih sukoba

100.17 Od profesionalnog računovođe može se zahtijevati da riješi sukob u vezi s postupanjem u skladu s temeljnim načelima.

100.18 Kada započinje službeni ili neslužbeni postupak rješavanja sukoba, sljedeći čimbenici, pojedinačno ili zajedno s drugim čimbenicima, mogu biti relevantni za taj postupak:

- (a) relevantne činjenice;
- (b) etička pitanja o kojima je riječ;
- (c) temeljna načela povezana s problematikom o kojoj se radi;
- (d) ustanovljeni interni postupci; i
- (e) alternativni postupci djelovanja.

Nakon što je razmotrio relevantne čimbenike, profesionalni računovođa će odrediti prikladno postupanje, sagledavajući posljedice svakog mogućeg pravca djelovanja. Ako je problem i dalje

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

nerazriješen, profesionalni računovođa može poželjeti posavjetovati se s odgovarajućim osobama u tvrtki ili poslodavčevoj organizaciji radi pomoći u postizanju rješenja.

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

ODJELJAK 110

Poštenje

110.1 Načelo poštenja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu iskreni i pošteni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Poštenje također podrazumijeva istinitost i pravednost.

110.2 Profesionalni računovođa neće svjesno biti povezan s izvješćima, podnescima, komuniciranjima ili drugim informacijama gdje profesionalni računovođa vjeruje da:

- (a) informacije sadrže značajno pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
- (b) informacije sadrže nemarno sročene izjave ili informacije; ili
- (c) izostavljaju ili iskrivljuju informacije koje bi trebale biti uključene, gdje bi takvo ispuštanje ili iskrivljavanje dovelo do stvaranja zablude.

Kada profesionalni računovođa postane svjestan da je povezan s takvim informacijama, poduzet će mjere da se raskine povezanost s tim informacijama.

110.3 Neće se smatrati da profesionalni računovođa krši odredbu točke 110.2 ako profesionalni računovođa sastavi modificirano izvješće u vezi s pitanjem sadržanim u točki 110.2.

ODJELJAK 120

Objektivnost

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

ODJELJAK 130

Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja

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

ODJELJAK 140

Povjerljivost

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (ii) dojava uočenih kršenja zakona nadležnim javnim tijelima; i
- (c) postoji profesionalna dužnost ili pravo objavljivanja, kada nije zabranjeno zakonom, kako bi se:
 - (i) postupilo u skladu s pregledom kvalitete koju provodi tijelo članice ili profesionalno tijelo;
 - (ii) odgovorilo na upite ili odazvalo istrazi tijela članice ili profesionalnog tijela;
 - (iii) zaštitili profesionalni interesi profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
 - (iv) postupilo u skladu sa stručnim i etičkim zahtjevima.

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

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

ODJELJAK 150

Profesionalno ponašanje

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

DIO B – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI

	Stranica
Odjeljak 200 Uvod	23
Odjeljak 210 Profesionalno imenovanje	28
Odjeljak 220 Sukobi interesa	32
Odjeljak 230 Druga mišljenja	34
Odjeljak 240 Naknade i ostale vrste nagrada	35
Odjeljak 250 Marketing profesionalnih usluga	38
Odjeljak 260 Darovi i ugošćivanje	39
Odjeljak 270 Čuvanje klijentove imovine	40
Odjeljak 280 Objektivnost – sve usluge	41
Odjeljak 290 Neovisnost – angažmani revizije i uvida	42
Odjeljak 291 Neovisnost – ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	100
Tumačenje 2005-01	130

ODJELJAK 200

Uvod

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

Prijetnje i mjere zaštite

- 200.3 Poštivanje temeljnih načela može biti potencijalno ugroženo brojnim okolnostima i odnosima. Vrste i važnost sadržaja prijetnji mogu se razlikovati ovisno o tome nastaju li u vezi s pružanjem usluga klijentu revizije te je li on subjekt od javnog interesa, ovisno o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ali koji nije i klijent revizije ili klijentu za kojeg se ne izražava uvjerenje. Prijetnje se ubrajaju u jednu ili više od sljedećih kategorija, tj. u prijetnje temeljem:

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

Ove prijetnje su detaljnije razmatrane u Dijelu A ovog Kodeksa.

- 200.4 Primjeri okolnosti koje za profesionalnog računovođu u javnoj praksi stvaraju prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju:
- član tima za izražavanje uvjerenja ima izravni financijski interes u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
 - tvrtka je pretjerano ovisna o ukupnoj naknadi od klijenta;
 - član tima za izražavanje uvjerenja ima značajan bliski poslovni odnos s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- tvrtka je zabrinuta zbog mogućnosti gubitka važnog klijenta;
- član revizijskog tima započinje pregovore o zapošljavanju s klijentom revizije;
- tvrtka zaključuje dogovor o uvjetovanoj naknadi u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja; i
- profesionalni računovođa otkriva značajnu pogrešku kada ocjenjuje rezultate ranije profesionalne usluge koju je bio obavio član tvrtke profesionalnog računovođe.

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

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

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

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

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

- član angažiranog tima ima bliskog ili užeg člana obitelji koji je direktor ili službenik klijenta;
- član angažiranog tima ima bliskog ili užeg člana obitelji koji je zaposlenik klijenta na položaju sa značajnim učinkom na predmet angažmana;
- direktor ili funkcionar klijenta ili zaposlenik na položaju sa značajnim učinkom na predmet angažmana je do nedavno imao ulogu angažiranog partnera;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

200.9 Mjere zaštite koje mogu ukloniti ili ublažiti prijetnje na prihvatljivu razinu razvrstavaju se u dvije kategorije:

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

200.11 U radnoj okolini relevantne mjere zaštite bit će različite ovisno o okolnostima. Mjere zaštite u radnoj okolini obuhvaćaju mjere zaštite na razini tvrtke i mjere zaštite specifične za angažman.

200.12 Primjeri mjera zaštite na razini tvrtke u radnom okruženju uključuju:

- vođenje tvrtke koje ističe važnost poštivanja temeljnih načela;
- vođenje tvrtke kojim se od članova tima za izražavanje uvjerenja očekuje da djeluju u javnom interesu;
- politike i postupke implementacije i monitoringa kontrole kvalitete angažmana;
- dokumentirane politike u vezi s potrebom prepoznavanja prijetnji poštivanja temeljnih načela, ocjenjivanja važnosti tih prijetnji i primjenjivanja mjera zaštite radi otklanjanja ili ublažavanja prijetnji na prihvatljivu razinu, odnosno prekidanja ili odbijanja relevantnog angažmana kada primjerene mjere zaštite nisu dostupne ili se one ne mogu primijeniti;
- dokumentirane interne politike i postupke koji zahtijevaju poštivanje temeljnih načela;
- politike i postupke koji će omogućiti prepoznavanje interesa ili odnosa između članova angažiranih timova i klijenata;
- politike i postupke za praćenje i, ako je nužno, upravljanje oslanjanjem na prihode primljene od pojedinog klijenta;
- korištenje različitih partnera i angažiranih timova s odvojenim linijama izvješćivanja za pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
- politike i postupke kako bi se zabranilo osobama koje nisu članovi angažiranog tima da neprimjereno utječu na ishod angažmana;
- pravodobno priopćavanje tvrtkinih politika i postupaka, uključujući o bilo kakvim promjenama u njima, svim partnerima i profesionalnom osoblju te odgovarajuće uvježbavanje i edukacija za takve politike i postupke;
- dodjeljivanje članu višeg menadžmenta odgovornosti za nadziranje primjerenog djelovanja tvrtkinog sustava kontrole kvalitete;
- obavještavanje partnera i profesionalnog osoblja o klijentima za koje se izražavaju uvjerenja i povezanim subjektima za koje se zahtijeva neovisnost;
- disciplinske mjere radi promicanja poštivanja politika i postupaka; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

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

200.15 Primjeri mjera zaštite unutar klijentovih sustava i postupaka uključuju:

- klijent zahtijeva da osobe koje nisu u menadžmentu potvrde ili odobre imenovanje tvrtke za obavljanje angažmana;
- klijent ima kompetentne zaposlenike s iskustvom i stažom za donošenje upravljačkih odluka;
- klijent je implementirao interne postupke koji osiguravaju objektivne izbore u zaključivanju angažmana koji ne uključuju izražavanje uvjerenja; i
- klijent ima strukturu korporativnog upravljanja koja osigurava odgovarajući nadzor i komuniciranje u vezi s tvrtkinim uslugama.

ODJELJAK 210

Profesionalno imenovanje

Prihvatanje klijenta

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

Prihvatanje angažmana

- 210.6 Temeljno načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće obvezu profesionalnom računovođi u javnoj praksi da pruža samo one usluge za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi kompetentan da ih obavi. Prije prihvatanja određenog angažmana kod klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi će utvrditi hoće li prihvaćanje stvoriti prijetnju poštivanju temeljnih načela. Primjerice, prijetnja temeljem osobnog interesa da se ugrozi postupanje u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom nastaje kada angažirani tim nema ili ne može osigurati kompetentnost potrebnu za ispravno obavljanje angažmana.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

210.7 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će ocijeniti važnost prijetnje i primijeniti mjere zaštite, kada su nužne, kako bi ih otklonio ili ublažio na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštita uključuju:

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

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

Promjene u profesionalnom imenovanju

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

210.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će ocijeniti važnost svake prijetnje. Ovisno o vrsti angažmana, to može zahtijevati izravno komuniciranje s postojećim računovođom kako bi se ustanovile činjenice i okolnosti u vezi s predloženom promjenom tako da profesionalni računovođa u javnoj praksi može odlučiti je li primjereno prihvatiti angažman. Na primjer, prividni razlozi za

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

promjenu u imenovanju ne moraju potpuno odražavati činjenično stanje i mogu ukazivati na neslaganja s postojećim računovođom koja mogu utjecati na odluku o prihvaćanju imenovanja.

210.11 Mjere zaštite će se primijeniti kada su nužne za otklanjanje bilo koje prijetnje ili za njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

210.14 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će uobičajeno trebati dobiti klijentovo dopuštenje, najbolje u pisanom obliku, za pokretanje rasprave s postojećim računovođom. Jednom kada je takvo dopuštenje dobiveno, postojeći računovođa će postupati u skladu s relevantnim zakonskim i drugim regulativama koje uređuju takve zahtjeve. Kada postojeći računovođa daje informacije, on će ih dati pošteno i nedvosmisleno. Ako predloženi računovođa ne može komunicirati s postojećim računovođom, predloženi računovođa će poduzeti razumne mjere kako bi na druge načine pribavio informacije o mogućim prijetnjama, na primjer, pomoću upita trećim strankama ili istraživanjem kod višeg menadžmenta ili onih koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

ODJELJAK 220

Sukobi interesa

- 220.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi poduzet će razumne mjere kako bi prepoznao okolnosti koje mogu dovesti do sukoba interesa. Takve okolnosti mogu stvoriti prijetnje poštivanju temeljnih načela. Na primjer, prijetnja postupanju u skladu s načelom objektivnosti može nastati kada se profesionalni računovođa u javnoj praksi natječe izravno s klijentom ili ima zajedničko ulaganje ili sličan aranžman s glavnim konkurentom klijenta. Prijetnja postupanju u skladu s načelom objektivnosti ili povjerljivost također može nastati kada profesionalni računovođa u javnoj praksi obavlja usluge klijentima kojima se interesi sukobljavaju ili klijentima koji međusobno vode sudski spor u vezi s predmetnim pitanjem ili transakcijom.
- 220.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje i primijeniti mjere zaštite kada su nužne za otklanjanje ili ublažavanje prijetnji na prihvatljivu razinu. Prije prihvaćanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana, profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje nastale po osnovi poslovnih interesa ili iz odnosa s klijentom ili trećom strankom.
- 220.3 Ovisno o okolnostima koje stvaraju sukob, uobičajena je nužna primjena jedne od sljedećih mjera zaštite:
- (a) obavještanje klijenta o tvrtkinom poslovnom interesu ili aktivnostima koje mogu predstavljati sukob interesa i dobivanje njihovog pristanka za djelovanje u takvim okolnostima; ili
 - (b) obavještanje svih znanih relevantnih stranaka da profesionalni računovođa u javnoj praksi djeluje za dvije ili više stranaka u vezi s pitanjem gdje postoji njihov sukob interesa i dobivanje njihovog pristanka za takvo djelovanje; ili
 - (c) obavještanje klijenata da profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža predloženu uslugu isključivo jednom klijentu (na primjer, u određenom sektoru tržišta ili u vezi s određenom uslugom) i dobivanje njihovog pristanka za takvo djelovanje.
- 220.4 Profesionalni računovođa će također odrediti hoće li primijeniti jednu od ili više sljedećih dodatnih mjera zaštite:
- (a) koristiti odvojene timove za obavljanje angažmana;
 - (b) postupke za sprječavanje pristupa informacijama (na primjer, strogo fizičko razdvajanje takvih timova, povjerljivo i zaštićeno arhiviranje podataka);

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (c) jasne upute članovima angažiranog tima o pitanjima mjera zaštite i povjerljivosti;
- (d) sklapanje sporazuma sa zaposlenicima i partnerima tvrtke o čuvanju povjerljivosti; i
- (e) redoviti pregled primjene mjera zaštita koje provode iskusnije osobe i koje nisu uključene u relevantne angažmane s klijentom.

220.5 Gdje sukob interesa stvara prijetnje jednom temeljnom načelu ili više njih, uključujući prijetnje postupanju u skladu s objektivnošću, povjerljivošću ili profesionalnim ponašanjem koje se ne mogu otkloniti ili ublažiti na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštite, profesionalni računovođa u javnoj praksi neće prihvatiti određeni angažman ili će otkazati jedan ili više angažmana koji stvaraju sukob.

220.6 Gdje je profesionalni računovođa u javnoj praksi tražio pristanak od klijenta da djeluje za drugu stranku (koja može, ali i ne mora, biti postojeći klijent) u vezi s pitanjem gdje su u sukobu njihovi interesi i klijent odbije dati pristanak, profesionalni računovođa u javnoj praksi neće nastaviti djelovati kod jedne od stranaka koje su povod nastanka sukoba interesa.

ODJELJAK 230

Druga mišljenja

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

ODJELJAK 240

Naknade i ostale vrste nagrada

240.1 Kada ulazi u pregovore u vezi s profesionalnim uslugama, profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti bilo koji iznos naknade koji smatra primjerenim. Činjenica da neki profesionalni računovođa u javnoj praksi može navesti nižu naknadu nego drugi nije sama po sebi neetička. Ipak, mogu postojati prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelima koje nastaju temeljem iznosa navedenih naknada. Na primjer, nastaje prijetnja temeljem osobnog interesa u vezi s postupanjem u skladu s profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom ako je navedena tako niska naknada da je teško obaviti angažman u skladu s primjenjivim tehničkim i profesionalnim standardima za tu cijenu.

240.2 Postojanje i važnost svake nastale prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su iznos naknade koji se navodi i usluga na koju se on odnosi. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- upoznavanje klijenta s uvjetima angažmana i, naročito, s osnovom po kojoj se zaračunavaju naknade te o tome koje su usluge obuhvaćene navedenom naknadom; i
- određivanje primjerenog vremena i kvalificiranog osoblja za obavljanje posla.

240.3 Uvjetovane naknade učestalo se koriste za određene vrste angažmana koje ne uključuju izražavanje uvjerenja.¹ Međutim, u određenim okolnostima one mogu stvoriti prijetnje poštivanju temeljnih načela. One mogu stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa u vezi s postupanjem u skladu s načelom objektivnosti. Postojanje i važnost takve prijetnje ovisit će o čimbenicima koji uključuju:

- vrstu angažmana;
- raspon mogućih iznosa naknada;
- osnovicu za određivanje naknade; i
- hoće li ishod ili rezultat transakcije pregledati neovisna treća stranka.

240.4 Važnost svake takve prijetnje bit će ocijenjena i mjere zaštite će se primijeniti kada je to nužno za uklanjanje ili ublažavanje prijetnji na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

¹ U odjeljcima 290 i 291 ovog Kodeksa razmatrane su uvjetovane naknade za usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja pružene klijentima revizije i klijentima kojima se izražavaju druga uvjerenja.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- unaprijed napisani sporazum s klijentom o osnovici za nagradu;
- pružanje informacija namijenjenim korisnicima o poslu koji je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi i osnovici za nagradu;
- politike i postupke kontrole kvalitete; i
- pregled poslova koje je obavio profesionalni računovođa u javnoj praksi koji obavlja neovisna treća stranka.

240.5 U određenim okolnostima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti naknadu za posredovanje ili proviziju u vezi s klijentom. Na primjer, gdje profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža zahtijevane određene usluge, može se primiti naknada za upućivanje klijenta s kojim se zadržava poslovni odnos na drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi ili drugog eksperta. Profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti proviziju od treće stranke (na primjer, dobavljača softvera) u vezi s prodajom roba ili usluga. Prihvatanje takve naknade za posredovanje ili provizije stvara prijetnje temeljem osobnog interesa u vezi s postupanjem u skladu s objektivnošću i profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom.

240.6 Profesionalni računovođa u javnoj praksi također može plaćati naknadu za posredovanje u dobivanju klijenta, na primjer, gdje je klijent i nadalje klijent drugog profesionalnog računovođe u javnoj praksi, ali zahtijeva specijalističku uslugu koju ne pruža postojeći računovođa. Plaćanje takve naknade za posredovanje također stvara prijetnje temeljem osobnog interesa u vezi s postupanjem u skladu s objektivnošću i profesionalnom kompetentnošću i dužnom pažnjom.

240.7 Važnost prijetnje bit će ocijenjena i mjere zaštite primijenjene kada su nužne za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- objavljivanje informacije klijentu o bilo kakvom dogovoru o plaćanju naknade za posredovanje drugom profesionalnom računovođi za posao koji je bio predmetom posredovanja;
- objavljivanje informacije klijentu o bilo kakvom dogovoru o primanju naknade za posredovanje za upućivanje tog klijenta na drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi; i
- dobivanje unaprijed napisanog sporazuma s klijentom o provizijama u vezi s prodajom proizvoda ili usluga treće stranke klijentu.

240.8 Profesionalni računovođa u javnoj praksi može kupiti cijelu ili dio druge tvrtke tako da će plaćanja biti obavljena osobama koje su ranije posjedovale tvrtku ili njihovim nasljednicima ili zakladama.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Takva plaćanja ne smatraju se provizijama ili naknadama za posredovanje u smislu prethodno navedenih u točkama 240.5-240.7.

ODJELJAK 250

Marketing profesionalnih usluga

250.1 Kada profesionalni računovođa u javnoj praksi traži novi posao putem oglašavanja ili drugim oblicima marketinga, može nastati prijetnja poštivanju temeljnih načela. Na primjer, prijetnja temeljem osobnog interesa u vezi s poštivanjem načela profesionalnog ponašanja nastala je ako se uslugama, dostignućima ili proizvodima trguje na način koji nije u skladu s načelom.

250.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi neće stvarati loš ugled profesiji kada provodi marketing profesionalni usluga. Profesionalni računovođa u javnoj praksi bit će pošten i istinoljubiv te neće:

(a) preuveličavati tvrdnje o uslugama koje nudi, o kvalifikacijama koje posjeduje ili o stečenom iskustvu; ili

(b) omalovažavati rad drugih ili neosnovano uspoređivati svoj rad s radom drugih.

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

ODJELJAK 260

Darovi i ugošćivanje

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

ODJELJAK 270

Čuvanje klijentove imovine

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

ODJELJAK 280

OBJEKTIVNOST – SVE USLUGE

280.1 Kada pruža svaku profesionalnu uslugu, profesionalni računovođa u javnoj praksi utvrdit će nastaju li prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelom objektivnosti uslijed postojanja njegovog interesa ili odnosa s klijentom, njegovim direktorima ili zaposlenicima. Na primjer, prijetnja uslijed zblizenosti u vezi s objektivnošću može biti stvorena iz obiteljskog, bliskog osobnog ili poslovnog odnosa.

280.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji pruža usluge s izražavanjem uvjerenja bit će neovisan o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje. Neovisnost mišljenja i neovisnost u nastupu nužne su za omogućavanje profesionalnom računovođi u javnoj praksi da izrazi zaključak i da se smatra kako je izrazio zaključak bez pristranosti, sukoba interesa ili prekomjernog utjecaja drugih. Odjeljci 290 i 291 pružaju posebne upute o zahtjevima neovisnosti profesionalnih računovođa u javnoj praksi kada obavljaju angažmane s izražavanjem uvjerenja.

280.3 Kada se obavlja neka profesionalna usluga, postojanje prijetnje objektivnosti ovisit će o određenim okolnostima angažmana i vrsti posla koji obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi.

280.4 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ocijenit će važnost svake prijetnje i primijeniti mjere zaštite kada je to nužno za njihovo otklanjanje ili ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- povlačenje iz angažiranog tima;
- postupke nadzora;
- prekidanje financijskog ili poslovnog odnosa koji stvara prijetnju;
- raspravljanje problema s višom razinom menadžmenta tvrtke; i
- raspravljanje problema s onima koji su zaduženi za upravljanje klijentom.

Ako mjere zaštite ne mogu otkloniti prijetnju ili je ublažiti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa će odbiti ili prekinuti angažman na koji se prijetnja odnosi.

ODJELJAK 290
NEOVISNOST – ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA
SADRŽAJ

	Točka
Struktura odjeljka	290.1
Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru	290.4
Mreže i umrežene tvrtke	290.13
Subjekti od javnog interesa	290.25
Povezani subjekti	290.27
Oni koji su zaduženi za upravljanje	290.28
Dokumentacija	290.29
Razdoblje angažmana	290.30
Spajanja i stjecanja	290.33
Ostala razmatranja	290.39
Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost	290.100
Financijski interesi	290.102
Zajmovi i garancije	290.118
Poslovni odnosi	290.124
Obiteljski i osobni odnosi	290.127
Zapošljavanje u klijentu revizije	290.134
Privremena dodjeljivanja osoblja	290.142
Nedavne usluge klijentu revizije	290.143

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Rad u svojstvu direktora ili službenika klijenta revizije	290.146
Duga povezanost iskusnijeg osoblja (uključujući rotiranje partnera) s klijentom revizije	290.150
Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentima revizije	290.156
Odgovornosti menadžmenta	209.162
Pripremanje finansijskih izvještaja i računovodstvenih evidencija	290.167
Usluge procjene vrijednosti	290.175
Usluge poreznog savjetovanja	290.181
Usluge interne revizije	290.195
Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija	290.201
Usluge podrške u sudskim sporovima	290.207
Pravne usluge	290.209
Usluge pronalaženja kadrova	290.214
Usluge korporativnog financiranja	290.216
Naknade	290.220
Naknade – relativna veličina	290.220
Naknade – dospjele a nenaplaćene	290.223
Uvjetovane naknade	290.224
Politike plaća i ocjenjivanja	290.228
Darovi i ugošćivanje	290.230
Stvarni ili izgledni sudski spor	290.231
Izvešća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije	290.500

Struktura odjeljka

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

Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru

- 290.4 U slučaju revizijskih angažmana, u javnom je interesu i stoga se zahtijeva ovim Kodeksom da će članovi revizijskih timova, tvrtke i umrežene tvrtke biti neovisni o klijentu revizije.
- 290.5 Cilj ovog odjeljka jest pomoći tvrtkama i članovima revizijskih timova u primjenjivanju pristupa prema niže opisanom konceptualnom okviru kako bi se postigla i održala neovisnost.
- 290.6 Neovisnost obuhvaća:
- (a) Neovisnost mišljenja
Stanje svjesnosti koje dopušta izražavanje zaključka bez da na njega djeluju učinci koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu te tako omogućavajući osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.
 - (b) Neovisnost u nastupu

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

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

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

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

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

290.10 Pri odlučivanju o tome treba li prihvatiti ili nastaviti neki angažman ili može li određena osoba biti član revizijskog tima, tvrtka će otkrivati i ocjenjivati prijetnje neovisnosti. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini i treba donijeti odluku o tome da li da se prihvati angažman ili uključi određena osoba u revizijski tim, tvrtka će utvrditi jesu li dostupne mjere zaštite za otklanjanje prijetnji ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu. Ako se treba donijeti odluka o tome hoće li nastaviti

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

neki angažman, tvrtka će utvrditi hoće li neka postojeća mjera zaštite i nadalje biti učinkovita u otklanjanju prijetnji ili njihovom ublažavanju na prihvatljivu razinu ili hoće li se trebati primijeniti druge mjere zaštite ili treba li prekinuti angažman. Svaki puta kada tijekom angažmana tvrtka spozna novu informaciju o prijetnji neovisnosti, tvrtka će ocijeniti važnost prijetnje u skladu s pristupom prema konceptualnom okviru.

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

Mreže i umrežene tvrtke

- 290.13 Ako se smatra da je tvrtka umrežena tvrtka, tvrtka će biti neovisna o klijentima revizija drugih tvrtki unutar mreže (osim ako nije drugačije navedeno u ovom Kodeksu). Zahtjevi neovisnosti u ovom odjeljku koji su primjenjivi na umreženu tvrtku primjenjuju se na svaki subjekt, kao što je onaj koji se bavi savjetovanjem ili profesionalnim pravnim uslugama, koji ispunjava kriterije definicije umrežene tvrtke neovisno o tome ispunjava li sam subjekt kriterije iz definicije tvrtke.
- 290.14 Kako bi poboljšale sposobnosti pružanja profesionalnih usluga, tvrtke često tvore veće strukture s drugim tvrtkama i subjektima. Tvore li takve veće strukture mrežu, ovisi o određenim činjenicama i okolnostima te ne ovisi o tome jesu li tvrtke i subjekti pravno odvojeni i zasebni. Na primjer, cilj veće strukture može biti samo da se olakša dobivanje posla, što samo za sebe ne ispunjava kriterije koji su nužni za tvorenje mreže. Umjesto toga, veća struktura može biti takva da je usmjerena na kooperaciju i tvrtke dijele zajednički naziv, zajednički sustav kontrole kvalitete ili značajne profesionalne resurse i posljedično tome se za takvu strukturu smatra da je mreža.
- 290.15 Prosudba o tome je li veća struktura mreža, obaviti će se polazeći od toga bi li razborita i obaviještena treća osoba vjerojatno zaključila, sagledavajući sve određene činjenice i okolnosti, da su subjekti tako povezani da mreža postoji. Ta će se prosudba dosljedno primijeniti diljem mreže.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.16 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i očigledno usmjerena na dijeljenje profita ili troškova između subjekata unutar strukture, za nju se smatra da je mreža. Međutim, dijeljenje neznačajnih troškova samo za sebe ne tvori mrežu. Osim toga, ako je dijeljenje troškova ograničeno samo na one troškove koji su u vezi s razvijanjem revizijskih metodologija, priručnika ili seminara za uvježbavanje, to samo za sebe ne bi tvorilo mrežu. Nadalje, povezanost tvrtke i inače nepovezanog subjekta kako bi se zajednički pružila usluga ili razvio neki proizvod samo za sebe ne stvara mrežu.
- 290.17 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, za nju se smatra da je mreža. To može biti postignuto ugovorom ili na druge načine.
- 290.18 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, za nju se smatra da je mreža. Za ovu svrhu, zajedničke politike i postupci kontrole kvalitete su oni koji su oblikovani, implementirani i nadzirani kroz cijelu veću strukturu.
- 290.19 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajedničku poslovnu strategiju, za nju se smatra da je mreža. Dijeljenje zajedničke poslovne strategije uključuje sporazum tvrtki o postizanju zajedničkih strateških ciljeva. Neki se subjekt ne smatra umreženom tvrtkom samo zbog toga što surađuje s drugim subjektom isključivo da bi se zajednički ispunio zahtjev za pružanjem profesionalne usluge.
- 290.20 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele zajednički naziv (brand), za nju se smatra da je mreža. Zajednički naziv uključuje zajedničke inicijale ili zajedničko ime. Za tvrtku se smatra da koristi zajednički naziv ako koristi, na primjer, zajednički naziv kao dio svojeg naziva ili zajedno s njim, kada partner tvrtke potpisuje revizijsko izvješće.
- 290.21 Čak i kada tvrtka ne pripada mreži i ne koristi zajednički naziv kao dio svog naziva tvrtke, ona može stvarati dojam da pripada mreži ako u memorandumu ili promotivnim materijalima navodi da je članica asocijacije tvrtki. U skladu s tim, ako se ne posveti pozornost tome kako tvrtka opisuje takvo članstvo, može se stvoriti dojam da ona pripada mreži.
- 290.22 Ako tvrtka proda komponentu iz svog poslovanja, sporazum o prodaji ponekad omogućava da, kroz ograničeno razdoblje, komponenta može nastaviti koristiti naziv tvrtke ili dio iz naziva tvrtke, iako više nije povezana s tvrtkom. U takvim okolnostima, iako dva subjekta mogu djelovati pod

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

zajedničkim nazivom, činjenica je da oni ne pripadaju većoj strukturi usmjerenoj na kooperaciju te stoga oni nisu umrežene tvrtke. Ti će subjekti odrediti kako će objaviti da nisu umrežene tvrtke kada se predstavljaju drugim strankama.

290.23 Gdje je veća struktura usmjerena na kooperaciju i subjekti unutar strukture dijele značajan dio profesionalnih resursa, za nju se smatra da je mreža. Profesionalni resursi uključuju:

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

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

Subjekti od javnog interesa

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

- (a) svi izlistani subjekti; i
- (b) svaki subjekt:
 - (i) definiran regulativom ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (ii) za kojeg se regulativom ili zakonodavstvom zahtijeva da se obavi revizija u skladu s istim zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju u revizijama izlistanih subjekata. Takvu regulativu može objaviti svaki relevantni regulator, uključujući i regulatora revizija.

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

- vrstu poslovanja, kao što je držanje imovine u fiducijarnom svojstvu za veliki broj dionika (stakeholder). Primjeri mogu uključiti financijske institucije, kao što su banke i osiguravajuća društva i mirovinske fondove;
- veličinu; i
- broj zaposlenika.

Povezani subjekti

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

Oni koji su zaduženi za upravljanje

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

- (a) razmotre tvrtkine prosudbe u vezi s prepoznavanjem i ocjenjivanjem prijetnji neovisnosti,
- (b) razmotre primjerenost mjera zaštite primijenjenih kako bi se prijetnje otklonile ili ublažile na prihvatljivu razinu, i
- (c) poduzmu odgovarajuće radnje. Takav pristup naročito može biti od pomoći u vezi s prijetnjama uslijed zastrašenosti i prijetnjama uslijed zblizenosti.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Dokumentacija

290.29 Dokumentacija pruža dokaze za prosudbe profesionalnog računovođe pri stvaranju zaključaka u vezi s poštivanjem zahtjeva neovisnosti. Nepostojanje dokumentacije nije odlučujuće u razmatranju je li tvrtka sagledala neko pitanje ni je li ona neovisna. Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke u vezi s postupanjem u skladu sa zahtjevima neovisnosti i suštinu svake relevantne rasprave koja podupire te zaključke. U skladu s tim:

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

Razdoblje angažmana

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- neuključivanje osoblja koje je obavljalo uslugu bez izražavanja uvjerenja u članstvo revizijskog tima;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda poslova revizije ili poslova koji ne uključuju izražavanje uvjerenja, već prema tome što je primjereno; ili
- angažiranje druge tvrtke kako bi ocijenila rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom neke druge tvrtke kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da može preuzeti odgovornost za uslugu.

Spajanja i stjecanja

290.33 Kada, kao posljedica spajanja ili stjecanja, subjekt postane povezani subjekt nekog klijenta revizije, tvrtka će utvrditi i ocijeniti prethodne i tekuće interese i odnose s povezanim subjektom koji, uzimajući u obzir raspoložive mjere zaštite, mogu utjecati na neovisnost tvrtke te stoga i na njezinu mogućnost da nastavi revizijski angažman nakon datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja.

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (a) će interes ili odnos biti prekinut čim je to razumno moguće i u svakom slučaju unutar šest mjeseci od datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja;
- (b) neka osoba koja ima takav interes ili odnos, uključujući onaj nastao kroz obavljanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena prema ovom odjeljku, neće biti član angažiranog tima za reviziju ili osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana; i
- (c) će biti primijenjene odgovarajuće prijelazne mjere prema potrebi te će biti raspravljene s onima koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri prijelaznih mjera uključuju:
 - postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda revizije ili posla koji ne uključuje izražavanje uvjerenja, već prema tome što je primjereno;
 - postojanje profesionalnog računovođe, koji nije član tvrtke koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima radi obavljanja pregleda koji je ekvivalentan pregledu kontrole kvalitete angažmana; ili
 - angažiranje druge tvrtke kako bi ocijenila rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom neke druge tvrtke kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da može preuzeti odgovornost za uslugu.

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

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

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

290.38 Profesionalni računovođa dokumentirat će svaki interes ili odnos obuhvaćen točkama 290.34 i 290.36 koji neće biti prekinut do datuma stupanja na snagu spajanja ili stjecanja te razloge zbog kojih neće biti prekinut, primijenjene prijelazne mjere, rezultate rasprava s onima koji su zaduženi

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

za upravljanje, te logičke podloge za stav o tome zašto se smatra da prethodni i tekući interesi i odnosi ne stvaraju prijetnje koje bi bile toliko značajne da bi objektivnost bila kompromitirana.

Ostala razmatranja

290.39 Mogu postojati slučajevi nenamjernog kršenja odredbi iz ovog odjeljka. Ako nastanu takva nenamjerna kršenja, načelno se neće smatrati da to kompromitira neovisnost, pod uvjetom da tvrtka ima uspostavljene odgovarajuće politike i postupke kontrole kvalitete, ekvivalentne onima koje zahtijevaju Međunarodni standardi kontrole kvalitete, kako bi održavala neovisnost te da je, nakon što je otkriveno nepoštipanje, ono odmah ispravljeno i primijenjene su potrebne mjere zaštite kako bi se svaka prijetnja otklonila ili ublažila na prihvatljivu razinu. Tvrtka će utvrditi treba li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Točke 290.40-290.99 su namjerno izostavljene.

Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost

- 290.100 Točke 290.102-290.231 opisuju određene okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje neovisnosti. Točke opisuju moguće prijetnje i vrste mjera zaštite koje mogu biti primjerene za otklanjanje prijetnji ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu i navode određene situacije gdje nema mjera zaštite koje bi mogle ublažiti prijetnje na prihvatljivu razinu. Ove točke ne opisuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Tvrtka i članovi revizijskog tima ocijenit će posljedice sličnih, iako različitih, okolnosti i odnosa te odrediti mogu li mjere zaštite, uključujući i mjere zaštite iz točaka 200.12-200.15, biti primijenjene kada je to nužno za otklanjanje prijetnji neovisnosti ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu.
- 290.101 Točke 290.102-290.126 sadrže pozive na značajnost financijskog interesa, kredita ili garancija ili važnost poslovnog odnosa. Za svrhe određivanja je li za osobu značajan neki takav interes, može se uzeti u obzir zbrojena neto vrijednost koju ima za osobu i članove njezine najuže obitelji.

Financijski interesi

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

razinu. Zbog toga, izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu neće imati nitko od sljedećih: član revizijskog tima; član najuže obitelji te osobe; i tvrtka.

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

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

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

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

290.110 Ako ostali partneri i uposlenici s funkcionskim ovlastima koji pružaju nerevizijske usluge klijentu revizije, osim onih kojima je uključenost minimalna, ili članovi njihove najuže obitelji, imaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, takve financijske interese u nekom takvom klijentu revizije neće imati ni takve osobe ni članovi njihove najuže obitelji.

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

(a) partnera smještenog u uredu u kojem djeluje angažirani partner u vezi s revizijskim angažmanom ili

(b) partnera ili uposlenika s funkcionskim ovlastima koji pruža nerevizijske usluge klijentu revizije, ne smatra se da kompromitira neovisnost ako se financijski interes dobiva kao posljedica prava iz radnog odnosa člana uže obitelji (na primjer, preko mirovinskih planova ili planova s opcijama na dionice) te su, kada je nužno, primijenjene mjere zaštite kako bi se otklonila svaka prijetnja neovisnosti ili ublažila na prihvatljivu razinu.

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

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

(a) otuđiti interes; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(b) otuđiti dovoljan dio njega tako da preostali interes više nije značajan.

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

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

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

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

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

- (a) partner u uredu u kojem djeluje angažirani partner u vezi s revizijom,
- (b) ostali partneri i uposlenici s funkcionarskim ovlastima koji klijentu revizije pružaju usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja, osim onih kojima je uključenost minimalna, ili
- (c) članovi njihove najuže obitelji, imaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u klijentu revizije kao povjerenici.

Takav se interes neće imati osim ako:

- (a) ni skrbnik, ni član najuže obitelji skrbnika, ni tvrtka nisu korisnici skrbništva;
- (b) interes u klijentu revizije koji se drži u skrbništvu nije značajan za skrbništvo;
- (c) se skrbništvom ne može imati značajan utjecaj na klijenta revizije; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(d) skrbnik, član najuže obitelji skrbnika ili tvrtka ne mogu značajno utjecati na neku odluku o ulaganju koja uključuje financijski interes u klijentu revizije.

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

(a) partnere i profesionalne osobe zaposlene u tvrtki, različite od onih koje su prethodno navedene ili članove njihove najuže obitelji; i

(b) osobe s bliskim osobnim odnosom s članom revizijskog tima.

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

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

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

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

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

(a) ako interes prima tvrtka, odmah će se prestati raspolagati financijskim interesom ili će se prestati raspolagati dovoljnim dijelom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan;

(b) ako interes prima član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe, osoba koja prima financijski interes odmah će prestati raspolagati financijskim interesom ili će prestati raspolagati dovoljnim iznosom neizravnog financijskog interesa tako da preostali interes više nije značajan; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

290.117 Kada nastane nenamjerno kršenje odredbi ovog odjeljka u vezi s financijskim interesom u nekom klijentu revizije, ne smatra se da to kompromitira neovisnost ako:

(a) tvrtka je ustanovila politike i postupke koji zahtijevaju da ju se promptno obavijesti o svakom kršenju nastalom temeljem kupovine, nasljeđivanja ili drugog stjecanja financijskog interesa u klijentu revizije;

(b) poduzete su radnje iz točaka 290.116 (a)-(c) već prema tome kako su primijenjene; i

(c) tvrtka primjenjuje druge mjere zaštite kada je to nužno za ublažavanje svake preostale prijetnje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana revizijskog tima; ili
- isključivanje osobe iz svakog odlučivanja o značajnoj odluci u vezi s revizijskim angažmanom.

Tvrtka će odlučiti hoće li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zajmovi i garancije

290.118 Zajam ili garancija za zajam, članu revizijskog tima ili članu najuže obitelji te osobe ili tvrtki, od nekog klijenta revizije koji je banka ili slična institucija mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Ako zajam ili garancija nisu dani prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja, nastala bi prijetnja temeljem osobnog interesa koja bi bila toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi mogla ublažiti prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ili tvrtka neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.

290.119 Ako je dan zajam tvrtki od nekog klijenta revizije koji je banka ili slična institucija, prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja i zajam je značajan klijentu revizije ili tvrtki koja primi kredit, može biti moguće primijeniti mjere zaštite za ublažavanje prijetnje temeljem osobnog interesa na prihvatljivu razinu. Primjer takve mjere zaštite je da posao pregleda profesionalni računovođa iz umrežene tvrtke koji nije uključen u reviziju niti je primio kredit.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.120 Zajam, ili garancija za zajam, od klijenta revizije koji je banka ili slična institucija, članu revizijskog tima ili članu najuže obitelji te osobe, ne stvaraju prijetnju neovisnosti ako su kredit ili garancija odobreni prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja. Primjeri takvih kredita uključuju stambene hipotekarne kredite, dozvoljeni minus na računima (okvirne kredite), kredite za automobile i dozvoljeni minus na karticama.
- 290.121 Ako tvrtka ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe prihvate zajam, ili imaju garanciju za posudbu, od klijenta revizije koji nije banka ili slična institucija, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznačajni istodobno i (a) tvrtki ili članu revizijskog tima i članu najuže obitelji i (b) klijentu.
- 290.122 Slično tome, ako tvrtka ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe odobre zajam klijentu revizije ili garantiraju za njegov zajam, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznačajni istodobno i (a) tvrtki ili članu revizijskog tima i članu najuže obitelji i (b) klijentu.
- 290.123 Ako tvrtka ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe imaju depozite ili brokerski račun kod klijenta revizije koji je banka, broker ili slična institucija, nije nastala prijetnja neovisnosti ako se depozit ili račun vodi prema uobičajenim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

- 290.124 Bliski poslovni odnos između tvrtke ili člana revizijskog tima ili člana najuže obitelji te osobe i klijenta revizije ili njegovog menadžmenta nastaje iz komercijalnog odnosa ili zajedničkog financijskog interesa i može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa ili prijetnje temeljem zbliznosti. Primjeri takvih odnosa uključuju:
- postojanje financijskih interesa u zajedničkom pothvatu s klijentom ili vlasnikom koji ima kontrolu, direktorom, funkcionarom ili drugom osobom koja obavlja više menadžerske poslove za tog klijenta;
 - aranžmane koji objedinjavaju jednu ili više usluga ili proizvoda tvrtke s jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta i s kojima se trguje u paketu u kojem se poziva na obje stranke; i
 - distribucijske ili marketinške aranžmane prema kojima tvrtka distribuira ili prodaje klijentove proizvode ili usluge, ili klijent distribuira ili prodaje tvrtkine proizvode ili usluge.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Osim ako neki financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan tvrtki i klijentu ili njegovom menadžmentu, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. Stoga, osim ako financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan, neće se ući u poslovni odnos ili će se on smanjiti do razine nevažnosti ili će se prekinuti. U slučaju člana revizijskog tima, osim ako neki financijski interes nije beznačajan i poslovni odnos nije nevažan tom članu, osobu će se maknuti revizijskog tima.

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

290.125 Poslovni odnos u kojem tvrtka ili član revizijskog tima ili član najuže obitelji te osobe ima interes u subjektu s malobrojnim vlasnicima čijim se dionicama javno trguje, kada klijent revizije ili direktor ili funkcionar klijenta ili bilo koja grupa njih također ima interes u tom subjektu, ne stvara prijetnju neovisnosti ako:

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

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

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

Obiteljski i osobni odnosi

290.127 Obiteljski i osobni odnosi između člana revizijskog tima i direktora ili funkcionara ili određenih uposlenika (ovisno o njihovim ulogama) klijenta revizije mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem zblizhenosti i prijetnje uslijed zastrašenosti. Postojanje i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

važnost svake prijetnje ovisit će o brojnim čimbenicima, uključujući o odgovornostima osobe u revizijskom timu, ulozi člana obitelji ili druge osobe unutar klijenta te o bliskosti odnosa.

290.128 Kada je član najuže obitelji člana revizijskog tima:

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

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

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

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

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

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

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

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

Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta odnosa između člana revizijskog tima i člana uže obitelji;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- položaj koji ima član uže obitelji; i
- uloga profesionalne osobe u revizijskom timu.

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

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

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

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- vrsta odnosa između partnera ili zaposlenika tvrtke i direktora ili funkcionara ili zaposlenika klijenta;
- međusobni odnos partnera ili zaposlenika tvrtke s revizijskim timom;
- položaj partnera ili zaposlenika unutar tvrtke; i
- položaj koji osoba ima unutar klijenta.

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

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

290.133 Kada nastane nenamjerno kršenje odredbi ovog odjeljka koje se odnose na obiteljske i osobne odnose, ne smatra se da to kompromitira neovisnost ako:

- (a) tvrtka je ustanovila politike i postupke koji zahtijevaju da ju se promptno obavijesti o svakom kršenju nastalom uslijed promjene u zaposleničkom statusu njihovih članova najuže ili uže obitelji ili drugim osobnim odnosima koji stvaraju prijetnje neovisnosti;
- (b) nenamjerno kršenje povezano je s članom najuže obitelji člana revizijskog tima koji je postao direktor ili funkcionar klijenta revizije ili je dobio položaj sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje i profesionalna osoba je maknuta iz revizijskog tima; i
- (c) tvrtka primjenjuje druge mjere zaštite kada je to nužno za ublažavanje svake preostale prijetnje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:
 - postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana revizijskog tima; ili
 - isključivanje relevantne profesionalne osobe iz svakog značajnog donošenja odluka u vezi s angažmanom.

Tvrtka će odlučiti hoće li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zapošljavanje u klijentu revizije

290.134 Prijetnje temeljem zblizenosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati ako je direktor ili funkcionar klijenta revizije ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje bio član revizijskog tima ili partner tvrtke.

290.135 Ako se bivši član revizijskog tima ili partner tvrtke pridružio klijentu revizije na takvom položaju i zadržana je značajna povezanost između tvrtke i osobe, prijetnja bi bila toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, smatralo bi se da je kompromitirana neovisnost ako bi se bivši član revizijskog tima ili partner pridružio klijentu kao direktor ili funkcionar ili kao zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje, osim ako:

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

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

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

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

- mijenjanje plana revizije;
- dodjeljivanje osoba revizijskom timu koje imaju dostatno iskustvo u odnosu na osobu koja se pridružila klijentu; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao bivšeg člana revizijskog tima.

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

290.138 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada član revizijskog tima sudjeluje u revizijskom angažmanu, znajući pritom da će se, ili se može, član revizijskog tima pridružiti klijentu u neko vrijeme u budućnosti. Politike i postupci tvrtke će od članova revizijskog tima zahtijevati da obavijeste tvrtku kada započnu s klijentom pregovore o zapošljavanju. Po primitku takve obavijesti, ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

- (a) direktor ili funkcionar subjekta; ili
- (b) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje. Neovisnost bi se smatrala kompromitiranom osim ako je, nakon što je partner prestao biti ključni partner revizije, subjekt od javnog interesa izdao revidirane financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblje ne kraće od dvanaest mjeseci i partner nije bio član revizijskog tima u vezi s revizijom tih financijskih izvještaja.

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

- (a) zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili njegovih financijskih izvještaja; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(b) direktor ili funkcionar subjekta. Neovisnost bi se smatrala kompromitiranom osim ako je prošlo dvanaest mjeseci od kada je osoba bila viši ili rukovodeći partner (izvršni direktor ili ekvivalent tom položaju) tvrtke.

290.141 Ne smatra se da je kompromitirana neovisnost ako je na položaju opisanom u točkama 290.139 i 290.140, kao posljedica poslovnog spajanja, bivši ključni partner revizije ili osoba koja je bila viši ili rukovodeći partner i:

(a) položaj nije stečen u fazi promišljanja o poslovnom spajanju;

(b) sve beneficije ili potraživanja bivšeg partnera od tvrtke bila su podmirena u cijelosti, osim ako su nastala u skladu s nepromjenjivim ranije utvrđenim aranžmanima i svaki iznos koji se duguje partneru nije značajan za tvrtku;

(c) bivši partner ne nastavlja sudjelovati, ili stvarati dojam da sudjeluje, u tvrtkinom poslovanju ili profesionalnim aktivnostima; i

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

Privremena dodjeljivanja osoblja

290.142 Tvrtkino posuđivanje osoblja nekom klijentu revizije može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere. Takva se pomoć može dati, ali samo za kraće vrijeme, i osoblje tvrtke neće biti uključeno u:

(a) pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja koje ne bi bile dopuštene prema ovom odjeljku; ili

(b) preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

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

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

- obavljanje dodatnog pregleda posla koje je obavilo posuđeno osoblje;
- nedavanje revizijskih odgovornosti posuđenom osoblju za svaku djelatnost ili aktivnost koju je osoblje obavljalo tijekom privremene posudbe; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- neuključivanje posuđenog osoblja u sastav revizijskog tima.

Nedavne usluge klijentu revizije

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

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

290.145 Prijetnje temeljem osobnog interesa, prijetnje temeljem samoprovjere ili prijetnje temeljem zblizenosti mogu nastati ako je, prije razdoblja obuhvaćenog revizijskim izvješćem, član revizijskog tima radio kao direktor ili funkcionar klijenta revizije ili je bio zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na pripremanje klijentovih računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje. Na primjer, takve bi prijetnje nastale ako bi trebalo ocjenjivati u tekućem razdoblju kao dio revizijskog angažmana odluke koje je osoba bila donijela, odnosno posao koji je bila obavila u ranijem razdoblju dok je bila zaposlena u klijentu. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

Rad u svojstvu direktora ili službenika klijenta revizije

290.146 Ako partner ili zaposlenik tvrtke radi kao direktor ili funkcionar klijenta revizije, nastale prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa bile bi toliko značajne da nema

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

mjere zaštite koja bi ublažila prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, nijedan partner ili zaposlenik neće raditi kao direktor ili funkcionar klijenta revizije.

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

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

Opće odredbe

- 290.150 Prijetnje temeljem zblizenosti i prijetnje temeljem osobnog interesa nastaju korištenjem istog iskusnog osoblja u revizijskom angažmanu tijekom dugog razdoblja. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:
- koliko dugo je osoba bila član revizijskog tima;
 - uloga osobe u revizijskom timu;
 - struktura tvrtke;
 - vrsta revizijskog angažmana;
 - je li se mijenjao klijentov tim menadžera; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- jesu li se mijenjale vrste ili složenost klijentove računovodstvene problematike ili problematike izvještavanja.

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

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

Klijenti revizije koji su subjekti od javnog interesa

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

290.152 Unatoč točki 290.151, ključnim partnerima revizije, čiji je kontinuitet u sudjelovanju u obavljanju revizije posebno važan za kvalitetu revizije, u rijetkim slučajevima zbog nepredvidivih okolnosti izvan kontrole tvrtke, može biti dopuštena dodatna godina u revizijskom timu sve dok se prijetnja neovisnosti može otkloniti ili ublažiti na prihvatljivu razinu primjenjivanjem mjera zaštite. Na primjer, ključni partner revizije može ostati u revizijskom timu do jedne dodatne godine u okolnostima gdje, zbog nepredviđenih događaja, potrebna rotacija nije moguća, kao što može biti u slučaju teške bolesti partnera kojeg se namjeravalo angažirati.

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

- koliko je dugo neki takav partner povezan s klijentom revizije;
- uloga, ako je ima, osobe u revizijskom timu; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- sadržaj, učestalost i razmjer interakcije osobe s klijentovim menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje.

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

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

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

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

Pružanje klijentu revizije usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja

290.156 Tvrtke uobičajeno pružaju svojim klijentima revizija raznovrsne usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja koje su u skladu s njihovim vještinama i stručnošću. Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja može, međutim, stvoriti prijetnje neovisnosti tvrtki ili članovima revizijskog tima. Nastale prijetnje uglavnom su prijetnje temeljem samoprovjere, prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem propagiranja.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.157 Nova dostignuća u poslovanju, evolucija finansijskih tržišta i promjene u informacijskim tehnologijama onemogućavaju stvaranje sveobuhvatnog popisa usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja koje se mogu pružati klijentu revizije. Kada posebna uputa za određenu uslugu bez izražavanja uvjerenja nije uključena u ovom odjeljku, kod ocjenjivanja konkretnih okolnosti primijenit će se konceptualni okvir.
- 290.158 Prije nego što tvrtka prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu revizije, utvrdit će se da li bi pružanje takve usluge stvorilo prijetnju neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti svake prijetnje nastale uslijed određene usluge bez izražavanja uvjerenja, pozornost će se usmjeriti na svaku prijetnju za koju revizijski tim ima razloga vjerovati da je nastala pružanjem drugih povezanih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ako je nastala prijetnja koja se primjenom mjera zaštite ne može ublažiti na prihvatljivu razinu, neće se pružiti usluga bez izražavanja uvjerenja.
- 290.159 Pružanje klijentu revizije određenih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja mogu stvoriti prijetnju neovisnosti toliko značajnu da nema mjere zaštite koje bi ublažile prijetnju na prihvatljivu razinu. Međutim, za nehotično pružanje takve usluge povezanom subjektu, odjelu ili u vezi s odvojenom stavkom finansijskog izvještaja takvog klijenta ne bi se smatralo da kompromitira neovisnost ako bi se svaka prijetnja ublažila na prihvatljivu razinu aranžmanima tako da taj povezani subjekt, odjel ili odvojenu stavku finansijskog izvještaja revidira druga tvrtka ili kada druga tvrtka ponovno obavlja uslugu bez izražavanja uvjerenja u razmjeru koji joj je nužan da preuzme odgovornost za tu uslugu.
- 290.160 Tvrtka može pružati uslugu koja ne uključuje izražavanje uvjerenja, koja bi inače bila zabranjena prema ovom odjeljku, sljedećim povezanim subjektima klijenta revizije:
- (a) subjektu, koji nije klijent revizije, koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom revizije;
 - (b) subjektu, koji nije klijent revizije, s izravnim finansijskim interesom u klijentu ako taj subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt; ili
 - (c) subjektu, koji nije klijent revizije, koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom revizije, ako je razumno zaključiti da (a) usluga ne stvara prijetnju temeljem samopregleda jer rezultati usluga neće biti podvrgnuti revizijskim postupcima i (b) primjenom mjera zaštite se svaka prijetnja, koja nastane pružanjem takve usluge, otklanja ili ublažava na prihvatljivu razinu.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.161 Usluga bez izražavanja uvjerenja pružena klijentu revizije ne kompromitira tvrtkinu neovisnost kada klijent postane subjekt od javnog interesa ako:
- (a) ranije usluge bez izražavanja uvjerenja sukladne su odredbama ovog odjeljka koje se odnose na klijente revizija koji nisu subjekti od javnog interesa;
 - (b) usluga koja nije dopuštena prema ovom odjeljku za klijente revizija koji su subjekti od javnog interesa prekinuta je čim je to izvedivo nakon što je klijent postao subjekt od javnog interesa; i
 - (c) tvrtka primjenjuje mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje ili ublažavanje na prihvatljivu razinu svake prijetnje neovisnosti nastale temeljem usluge.

Odgovornosti menadžmenta

- 290.162 Menadžment subjekta obavlja mnoge aktivnosti pri rukovođenju subjektom u najboljem interesu dionika (stakeholder-a) subjekta. Nije moguće specificirati svaku aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta uključuju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, napuštanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 290.163 Je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatrale da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:
- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
 - usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika tvrtke;
 - autorizaciju transakcija;
 - određivanje koje preporuke tvrtke ili neke treće stranke treba provesti;
 - preuzimanje odgovornosti za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja; i
 - preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola.
- 290.164 Za aktivnosti koje su rutinske i administrativne ili koje uključuju nevažna pitanja, uobičajeno se ne smatra da su u domeni odgovornosti menadžmenta. Na primjer, izvođenje nevažne transakcije

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

koju je bio odobrio menadžment ili praćenje datuma u vezi sa zakonom propisanom obvezom podnošenja obračuna ili savjetovanje klijenta revizije o tim datumima ne smatraju se odgovornošću menadžmenta. Nadalje, pružanje savjeta i preporuka kako bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

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

Pripremanje financijskih izvještaja i računovodstvenih evidencija

Opće odredbe

- 290.167 Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Te odgovornosti uključuju:
- iniciranje ili mijenjanje knjiženja u dnevniku ili određivanje konta za klasifikaciju transakcija;
 - i
 - pripremanje ili mijenjanje izvornih dokumenata ili kreiranje podataka, u elektroničkom ili drugom obliku, koji dokazuju nastanak transakcije (na primjer, izlazne narudžbenice, sate rada za obračun plaće i ulaznih narudžbenica).

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.168 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga nekom klijentu revizije, kao što su pripremanje računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja, stvara prijetnju temeljem samoprovjere kada tvrtka naknadno revidira financijske izvještaje.
- 290.169 Proces revizije, međutim, zahtijeva raspravu između tvrtke i menadžmenta klijenta revizije, koja može uključiti raspravu o:
- primjeni računovodstvenih standarda ili politika i zahtjevima objavljivanja u financijskim izvještajima;
 - primjerenosti financijskih i računovodstvenih kontrola i o metodama primijenjenim pri određivanju prikazanih iznosa imovine i obveza; ili
 - predloženim ispravcima knjiženja u dnevniku. Te aktivnosti smatraju se uobičajenim dijelom procesa revizije i, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti.
- 290.170 Slično tome, klijent može tražiti stručnu pomoć od tvrtke o problematici kao što je rješavanje problema usklađivanja konta ili analiziranja i prikupljanja informacija za potrebe izvješćivanja regulatora. Nadalje, klijent može tražiti stručnu pomoć o računovodstvenoj problematici kao što je konverzija postojećih financijskih izvještaja s jednog okvira financijskog izvještavanja u drugi (na primjer, da bi bili sukladni računovodstvenim politikama grupe ili kako bi se prešlo na različit okvir financijskog izvještavanja, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja). Takve usluge, uglavnom, ne stvaraju prijetnje neovisnosti pod uvjetom da tvrtka ne prihvaća odgovornosti menadžmenta klijenta.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

- 290.171 Tvrtka može pružati usluge u vezi s pripremanjem računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja nekom klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa gdje su usluge rutinske ili mehaničke prirode, sve dok je bilo koja prijetnja temeljem samoprovjere ublažena na prihvatljivu razinu. Primjeri takve usluga uključuju:
- pružanje usluge obračuna plaća temeljeno na podacima koje kreira klijent;
 - evidentiranje transakcija za koje je klijent utvrdio ili odobrio odgovarajuću klasifikaciju konta;
 - knjiženje u glavnoj knjizi transakcija koje je kontirao klijent;
 - knjiženje u probnu bilancu ulaza koje je odobrio klijent; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- sastavljanje financijskih izvještaja temeljeno na informacijama iz probne bilance.

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

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

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

290.172 Osim u izvanrednim situacijama, tvrtka neće pružati klijentu revizije koji je subjekt od javnog interesa računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća, ili pripremati financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje ili financijske informacije koje tvore osnovicu za financijske izvještaje.

290.173 Unatoč točki 290.172, tvrtka može pružati računovodstvene i knjigovodstvene usluge, uključujući usluge obračuna plaća i pripremanja financijskih izvještaja ili drugih financijskih informacija, usluge rutinske ili mehaničke prirode odjelima ili povezanim subjektima klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa ako osoblje koje pruža usluge nisu članovi revizijskog tima i:

- (a) odjeli ili povezani subjekti kojima se pružaju usluge u ukupnosti su neznčajni za financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje; ili
- (b) usluge se odnose na problematiku koja je u ukupnosti neznčajna za financijske izvještaje odjela ili povezanog subjekta.

Izvanredne situacije

290.174 Računovodstvene i knjigovodstvene usluge, koje inače ne bi bile dopuštene prema ovom odjeljku, mogu se pružiti klijentima revizija u izvanrednim ili drugim neuobičajenim situacijama kada za klijenta revizije nije izvedivo da sklopi druge aranžmane. To može biti slučaj kada (a) samo tvrtka ima resurse i potrebno poznavanje klijentovih sustava i postupaka za pomaganje klijentu u pravodobnom pripremanju njegovih računovodstvenih evidencija i financijskih izvještaja, i (b) ograničavanje mogućnosti tvrtke da pruži usluge bi imalo za posljedicu značajne probleme za klijenta (primjerice, kao što mogu rezultirati iz propusta da se ispune zahtjevi u vezi s izvješćivanjem regulatora). U takvim situacijama, ispunit će se sljedeći uvjeti:

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

Usluge procjene vrijednosti

Opće odredbe

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

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

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

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

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

290.177 Određena vrednovanja ne uključuju značajan stupanj subjektivnosti. To je vjerojatno slučaj gdje su polazne pretpostavke ustanovljene zakonom ili regulativom ili su široko prihvaćene i kada su

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

tehnike i metodologije koje treba koristiti temeljene na općeprihvaćenim standardima ili su propisane zakonom ili regulativom. U takvim okolnostima, nije vjerojatno da bi rezultati vrednovanja koje bi obavile dvije stranke, ili više njih, bili značajno različiti.

290.178 Ako se od tvrtke zahtijeva da obavi vrednovanje kako bi pomogla klijentu revizije u vezi s njegovim obvezama poreznog izvještavanja ili za svrhe planiranja poreza te rezultati vrednovanja neće imati izravni učinak na financijske izvještaje, primjenjuju se odredbe sadržane u točki 290.191.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

290.179 U slučaju klijenta revizije koji nije subjekt od javnog interesa, ako usluga vrednovanja ima značajan učinak na financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje i vrednovanje uključuje značajan stupanj subjektivnosti, nema mjera zaštite koje bi ublažile prijetnju temeljem samoprovjere na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće pružiti takvu uslugu vrednovanja nekom klijentu revizije.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

Usluge poreznog savjetovanja

290.181 Usluge poreznog savjetovanja obuhvaćaju široki raspon usluga, uključujući:

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

Pripremanje poreznih prijava

290.183 Usluge pripremanja poreznih prijava obuhvaćaju pomaganje klijentima u njihovim obvezama poreznog izvješćivanja sastavljanjem nacрта obračuna poreza i upotpunjavanjem informacija, uključujući i usluge u vezi s iznosom obveze za porez (obično pomoću standardiziranih obrazaca) koje treba podnijeti odgovarajućim poreznim vlastima. Takve usluge također uključuju savjetovanje o poreznom tretmanu prošlih transakcija i odgovaranje u ime klijenta revizije na zahtjeve poreznih vlasti za dodatne informacije i analize (uključujući davanje objašnjenja i stručne pomoći u vezi s primijenjenim pristupom). Usluge pripremanja poreznih prijava uglavnom se temelje na povijesnim informacijama i uglavnom sadrže analize i prezentacije takvih povijesnih informacija prema postojećem poreznom zakonu, uključujući i prema presedanima i stvorenoj praksi. Nadalje, prijave poreza podložne su postupku pregleda ili odobravanja već prema tome što porezne vlasti smatraju odgovarajućim. U skladu s tim, pružanje takvih usluga uglavnom ne stvara prijetnju neovisnosti ako menadžment preuzima odgovornost za prijave, uključujući i za svaku korištenu značajnu prosudbu.

Izračunavanja poreza za svrhe pripremanja računovodstvenih unosa

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Mjere zaštite će se primijeniti kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

290.186 Pripremanja izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) za nekog klijenta revizije za svrhu pripremanja računovodstvenih unosa, koja inače ne bi bile dopuštena prema ovom odjeljku, mogu se pružiti klijentima revizija u izvanrednim ili drugim neuobičajenim situacijama kada nije izvedivo za klijenta revizije da sklopi druge aranžmane. To može biti slučaj kada (a) samo tvrtka ima resurse i potrebno poznavanje klijentovog poslovanja za pomaganje klijentu u pravodobnom pripremanju njegovih izračuna tekućih i odgođenih poreznih obveza (ili imovine) i (b) ograničavanje mogućnosti tvrtke da pruži usluge bi imalo za posljedicu značajne probleme klijentu (primjerice, kao što mogu rezultirati iz propusta da se ispune zahtjevi u vezi s izvješćivanjem regulatora). U takvim situacijama, bit će ispunjeni sljedeći uvjeti:

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

Planiranje poreza i ostale usluge poreznog savjetovanja

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

290.188 Prijetnja temeljem samoprovjere može nastati gdje će savjet utjecati na pitanje koje se odražava u financijskim izvještajima. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- stupanj subjektivnosti sadržan u određivanju primjerenog tretmana poreznog savjeta u financijskim izvještajima;
- razmjer u kojem će ishod poreznog savjeta imati značajan učinak na financijske izvještaje;
- ovisi li učinkovitost poreznog savjeta o računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskim izvještajima i postoji li dvojba o primjerenosti računovodstvenog tretmana ili prezentacije prema relevantnom okviru financijskog izvještavanja;
- razine stručnosti klijentovog osoblja u vezi s poreznom problematikom;
- razmjer u kojem je savjet podržan poreznim zakonom ili regulativom, drugim presedanima ili stvorenom praksom; i
- je li porezni tretman potkrijepljen mišljenjem porezne uprave ili su ga porezne vlasti razjasnile na drugi način prije pripremanja financijskih izvještaja. Na primjer, pružanje usluge planiranja poreza i ostalih usluga poreznog savjetovanja, gdje je savjet jasno potkrijepljen sa stavovima poreznih vlasti ili sudskim presedanima ili je utemeljen na poreznom zakonu za koji je vjerojatno da je prevladavajući, uglavnom ne stvara prijetnju neovisnosti.

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

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

290.190 Gdje učinkovitost poreznog savjeta ovisi o određenom računovodstvenom tretmanu ili prezentaciji u financijskim izvještajima i:

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

290.191 U pružanju poreznih usluga nekom klijentu revizije, od tvrtke se može zahtijevati obavljanje procjene vrijednosti kako bi se pomoglo klijentu u vezi s njegovim obvezama poreznog izvješćivanja ili za svrhe planiranja poreza. Gdje će rezultat procjene vrijednosti imati izravan učinak na financijske izvještaje, primjenjive su odredbe u vezi s uslugama procjene vrijednosti uključene u točkama 290.175-290.180. Gdje se procjena vrijednosti obavlja samo za porezne svrhe i rezultat procjene vrijednosti neće imati izravni učinak na financijske izvještaje (tj., na financijske izvještaje će se utjecati samo kroz računovodstvene unose povezane s porezom), to uglavnom neće stvarati prijetnju neovisnosti ako je takav učinak na financijske izvještaje neznačajan ili ako je procjena vrijednosti podložna eksternom pregledu koji obavljaju porezne vlasti ili slično regulatorno tijelo. Ako procjena vrijednosti nije podložna takvom eksternom pregledu i učinak je značajan za financijske izvještaje, postojanje i važnost svake nastale prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

Pomoć u rješavanju sporova povezanih s porezima

290.192 Prijetnja temeljem zagovaranja ili prijetnja temeljem samoprovjere može nastati kada tvrtka zastupa nekog klijenta revizije u rješavanju spora povezanog s porezima nakon što su porezne vlasti obavijestile klijenta da su odbacile klijentove argumente za određeno pitanje te bilo porezne vlasti bilo klijent razmatraju pitanje radi određivanja postupanja u formalnom postupku, na

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

primjer prije saslušanja ili sudskog postupka. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

290.193 Gdje su usluge poreznog savjetovanja, koje uključuju djelovanje u svojstvu zastupnika nekog klijenta revizije prije saslušanja ili sudskog spora povezanog s rješavanjem neke porezne problematike, i iznosi o kojima se radi značajni za financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje, nastala prijetnja temeljem propagiranja bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi otklonila ili umanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće pružati takvu vrstu usluge nekom klijentu revizije. Što se smatra "javnim saslušanjem ili sudskim sporom" odredit će se prema tome kako se sudski postupci odvijaju u pojedinom zakonodavstvu.

290.194 Tvrtki se, međutim, ne onemogućava da ima trajnu savjetodavnu ulogu za klijenta revizije (na primjer, da odgovara na određene zahtjeve u vezi s informacijama, izvješćivanje o činjeničnom stanju ili svjedočenje o obavljenom poslu ili u pomaganju klijentu u analiziranju porezne problematike) u vezi s pitanjima koja se razmatraju prije javnog saslušanja ili sudskog spora.

Usluge interne revizije

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Opće odredbe

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

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

290.196 Usluge interne revizije uključuju pomaganje klijentu revizije u obavljanju njegovih aktivnosti interne revizije. Pružanje usluge interne revizije nekom klijentu revizije stvara prijetnju neovisnosti temeljem samoprovjere ako tvrtka koristi rad interne revizije u odvijanju kasnije eksterne revizije. Obavljanje značajnog dijela klijentovih aktivnosti interne revizije povećava mogućnost da će tvrtkino osoblje za pružanje usluge interne revizije prihvatiti odgovornost menadžmenta. Ako tvrtkino osoblje preuzme odgovornost menadžmenta kada pruža usluge interne revizije nekom klijentu revizije, nastala prijetnja bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi umanjila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtkino osoblje neće prihvatiti odgovornost menadžmenta kada pruža usluge interne revizije nekom klijentu revizije.

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

- ustanovljivanje politika u vezi s internom revizijom ili strateško usmjeravanje aktivnosti interne revizije;
- usmjeravanje i preuzimanje odgovornosti za djelovanje subjektivih zaposlenika u internoj reviziji;
- odlučivanje o tome koje će se preporuke, nastale temeljem aktivnosti interne revizije, implementirati;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- izvještavanje onih koji su zaduženi za upravljanje, u ime menadžmenta, o rezultatima aktivnosti interne revizije;
- obavljanje postupaka koji čine dio internih kontrola, kao što su pregledavanje i odobravanje promjena u pravima zaposlenika u pristupanju podacima;
- preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, uvođenje i održavanje internih kontrola; i
- obavljanje usluga interne revizije kroz tzv. outsourcing, koji obuhvaća sve ili značajni dio poslova interne revizije, gdje je tvrtka odgovorna za jedno ili više pitanja navedenih gore pod točkama (a)-(f).

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

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

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

- značajnost iznosa iz financijskih izvještaja na koje se odnosi;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

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

Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija

Opće odredbe

290.201 Usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija (IT) uključuju oblikovanje ili implementiranje softverskih ili hardverskih sustava. Sustavi mogu sakupljati izvorne podatke, tvoriti dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili stvarati informacije koje utječu na računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje ili sustavi mogu biti nepovezani s računovodstvenim evidencijama, internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem ili financijskim izvještajima klijenta revizije. Pružanje usluga u vezi sa sustavima može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ovisno o vrsti usluge i sustava IT.

290.202 Za sljedeće usluge u vezi sa sustavima informacijskih tehnologija smatra se da ne stvaraju prijetnju neovisnosti sve dok tvrtkino osoblje ne prihvaća odgovornosti menadžmenta:

- (a) oblikovanje ili uvođenje sustava IT nepovezanih s internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem;
- (b) oblikovanje ili uvođenje sustava IT koji ne stvaraju informacije koje tvore značajan dio računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (c) uvođenje računovodstvenog softvera ili softvera za izvještavanje financijskih informacija koji nisu sastavljeni za specifične potrebe pojedinog korisnika i koje nije kreirala tvrtka ako nisu značajne prilagodbe koje su potrebne radi ispunjavanja klijentovih potreba; i
- (d) ocjenjivanje i davanje preporuka u vezi sa sustavima koje je oblikovao, implementirao ili kojima upravlja drugi pružatelj usluga ili klijent.

Klijenti revizija koji nisu subjekti od javnog interesa

- 290.203 Pružanje usluga nekom klijentu revizije koji nije subjekt od javnog interesa koje uključuju oblikovanje ili uvođenje sustava informacijskih tehnologija koji (a) tvore značajan dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem ili (b) stvaraju informacije koje su značajne za klijentove računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje, stvara prijetnju temeljem samoprovjere.
- 290.204 Prijetnja temeljem samoprovjere je previše značajna da bi se dopustile takve usluge, osim ako nisu stvorene odgovarajuće mjere zaštite koje osiguravaju da:
- (a) klijent prihvaća svoju odgovornost za uspostavljanje i nadziranje sustava internih kontrola;
 - (b) klijent dodjeljuje odgovornosti za donošenje svih menadžerskih odluka u vezi s oblikovanjem i implementacijom hardverskog ili softverskog sustava kompetentnom zaposleniku, po mogućnosti iz iskusnijeg menadžmenta;
 - (c) klijent donosi sve menadžerske odluke u vezi s procesom oblikovanja i implementacije;
 - (d) klijent ocjenjuje primjerenost i rezultate oblikovanosti i implementacije sustava; i
 - (e) klijent je odgovoran za djelovanje sustava (hardvera ili softvera) i za podatke koje on koristi ili stvara.
- 290.205 Ovisno o stupnju pouzdavanja koji se pridaje određenom sustavu informacijskih tehnologija kao dijelu revizije, trebat će se odrediti hoće li se pružati takve usluge koja ne uključuje izražavanje uvjerenja samo korištenjem osoba koje nisu članovi revizijskog tima i koje imaju različite linije izvještavanja unutar tvrtke. Ocijenit će se važnost svake preostale prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve mjera zaštite je postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava reviziju ili posao koji ne uključuje izražavanje uvjerenja.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 290.206 U slučaju klijenta revizije koji je subjekt od javnog interesa, tvrtka neće pružati usluge koje uključuju oblikovanje ili uvođenje sustava informacijskih tehnologija koji:
- (a) čini značajan dio internih kontrola nad financijskim izvještavanjem; ili
 - (b) stvara informacije koje su značajne za klijentove računovodstvene evidencije ili financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje.

Usluge podrške u sudskim sporovima

- 290.207 Usluge podrške u sudskim sporovima mogu uključiti aktivnosti kao što su djelovanje u svojstvu ekspertnog svjedoka, izračunavanje procijenjenih šteta ili drugih iznosa koji mogu postati naplativi ili plativi kao posljedica parnice ili drugog sudskog spora i pomoć u vođenju dokumentacije i pretraživanju. Te usluge mogu stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere ili prijetnju temeljem propagiranja.
- 290.208 Ako tvrtka pruža uslugu podrške u sudskom sporu nekom klijentu revizije i usluga uključuje procjenjivanje štete ili drugog iznosa koji utječe na financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje, slijedit će se odredbe o uslugama procjene vrijednosti sadržane u točkama 290.175-290.180. U slučaju drugih usluga podrške u sudskim sporovima, ocijenit će se važnost svake preostale prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu.

Pravne usluge

- 290.209 Za svrhe ovog odjeljka, pravne usluge se definiraju kao svaka usluga za koju osoba koja je pruža mora biti ili ovlaštena za zastupanje na sudu jurisdikcije u kojoj se takva usluga pruža ili imati potrebnu uvježbanost za djelovanje u području prava. Takve pravne usluge mogu uključiti, ovisno o zakonodavstvu, široka i raznovrsna područja koja obuhvaćaju korporativne i komercijalne usluge klijentima, kao što su podrška u zaključivanju ugovora, vođenju parnice, pravni savjeti kod spajanja i stjecanja te pomaganje klijentovim internim pravnim odjelima. Pružanje pravne usluge subjektu koji je klijent revizije može stvoriti prijetnju temeljem samoprovjere i prijetnju temeljem propagiranja.
- 290.210 Pravne usluge koje su podrška nekom klijentu revizije u izvođenju transakcije (na primjer, podrška u zaključivanju ugovora, pravni savjet, pravni due diligence i restrukturiranje) mogu stvoriti prijetnje temeljem samoprovjere. Postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

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

290.212 Kada se od tvrtke traži da djeluje u ulozi advokata za nekog klijenta revizije u rješavanju sudskog spora ili parnice kada sadržani iznosi nisu značajni za financijske izvještaje o kojima će tvrtka izraziti mišljenje, tvrtka će ocijeniti važnost svake nastale prijetnje temeljem zagovaranja i prijetnje temeljem samoprovjere i primijeniti mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Usluge pronalaženja kadrova

Opće odredbe

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

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

Ocijenit će se važnost svake nastale prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. U svim slučajevima, tvrtka neće preuzeti odgovornosti menadžmenta, uključujući za djelovanje kao pregovarač u ime klijenta i odluka o zapošljavanju bit će u nadležnosti klijenta. Tvrtka uglavnom može pružati takve usluge kao što su pregledavanje profesionalnih kvalifikacija podnositelja ponuda i pružanje savjeta o njihovoj prikladnosti za posao. Osim toga, tvrtka može intervjuirati kandidate i davati savjete o kompetentnosti kandidata za financijske, računovodstvene, administrativne ili kontrolne poslove.

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

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

Usluge korporativnog financiranja

290.216 Pružanje usluge korporativnog financiranja kao što su:

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

moгу stvoriti prijetnje temeljem zagovaranja i prijetnje temeljem samoprovjere. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

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

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

290.219 Pružanje usluge korporativnog financiranja koje uključuje promoviranje, poslovanje s klijentom revizije ili pokroviteljstvo nad dionicama klijenta revizije stvorilo bi prijetnju temeljem zagovaranja ili prijetnju temeljem samoprovjere koja bi bila toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće pružati takve usluge nekom klijentu revizije.

Naknade

Naknade – relativna veličina

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

- struktura poslovanja tvrtke;
- je li tvrtka već dobro etablirana ili nova; i
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za tvrtku.

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

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

Klijenti revizija koji su subjekti od javnog interesa

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

- prije izdavanja revizijskog mišljenja za financijske izvještaje druge godine, profesionalni računovođa, koji nije član tvrtke koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima, obavlja pregled kontrole kvalitete angažmana za taj angažman ili profesionalno regulatorno tijelo obavlja pregled tog angažmana koji je jednakovrijedan pregledu kontrole kvalitete angažmana ("pregled prije izdavanja"); ili
- nakon što je bilo izdano revizijsko mišljenje za financijske izvještaje druge godine i prije izdavanja revizijskog mišljenja za financijske izvještaje treće godine, profesionalni računovođa, koji nije član tvrtke koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

profesionalno regulatorno tijelo, obavlja pregled revizije za drugu godinu koji je jednakovrijedan pregledu kontrole kvalitete angažmana (“pregled poslije izdavanja”).

Kada zbroj naknade značajno prelazi preko 15%, tvrtka će utvrditi je li važnost prijetnje takva da pregled poslije izdavanja ne bi ublažio prijetnju na prihvatljivu razinu, i zbog toga se zahtijeva pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima, obaviti će se pregled prije izdavanja. Poslije toga, kada naknada i nadalje prelazi 15% svake godine, obaviti će se objavljivanje i rasprava s onima koji su zaduženi za upravljanje te primijeniti jedna od gore navedenih mjera zaštite. Ako naknada značajno prelazi 15%, tvrtka će utvrditi je li važnost prijetnje takva da pregled poslije izdavanja ne bi ublažio prijetnju na prihvatljivu razinu i, zbog toga se zahtijeva pregled prije izdavanja. U takvim okolnostima, obaviti će se pregled prije izdavanja.

Naknade – dospjele a nenaplaćene

290.223 Prijetnja temeljem osobnog interesa može nastati ako dospjele naknade od nekog klijenta revizije ostanu nenaplaćene duže razdoblje, naročito ako značajan dio nije naplaćen prije izdavanja revizijskog izvješća za narednu godinu. Uglavnom tvrtka očekuje primiti isplatu takve naknade prije nego što je izdano takvo revizijsko izvješće. Ako naknade ostanu nenaplaćene nakon što je izvješće bilo izdano, ocijenit će se postojanje i važnost svake prijetnje i primijenit će se mjera zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjer takve mjere zaštite je postojanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije sudjelovao u revizijskom angažmanu kako bi pružio savjet ili pregledao obavljani posao. Tvrtka će utvrditi mogu li se dospjele a nenaplaćene naknade smatrati kao ekvivalent danom zajmu klijentu te je li, zbog važnosti dospjele a nenaplaćene naknade, primjereno da tvrtka bude ponovno imenovana ili da nastavi revizijski angažman.

Uvjetovane naknade

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

290.225 Uvjetovana naknada koju tvrtka zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s nekim revizijskim angažmanom stvara prijetnju temeljem osobnog interesa koja je toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće ulaziti u takve aranžmane za određivanje naknade.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

290.226 Uvjetovana naknada koju tvrtka zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s uslugom bez izražavanja uvjerenja pruženom klijentu revizije također može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Nastala prijetnja bila bi toliko značajne da nema mjere zaštite koja bi umanjila prijetnju na prihvatljivu razinu ako:

- (a) naknadu zaračunava tvrtka koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima i iznos naknade je značajan ili se očekuje da će biti značajan za tu tvrtku;
- (b) naknadu zaračunava umrežena tvrtka koja sudjeluje u značajnom dijelu revizije i iznos naknade je značajan ili se očekuje da će biti značajan za tu tvrtku; ili
- (c) ishod usluge bez izražavanja uvjerenja, te stoga i iznos naknade, ovisan je o budućoj ili sadašnjoj prosudbi povezanoj s revizijom značajnog iznosa u financijskim izvještajima.

U skladu s tim, takvi se aranžmani neće prihvatiti.

290.227 Za ostale aranžmane s uvjetovanom naknadom, koju tvrtka zaračunava nekom klijentu revizije za uslugu bez izražavanja uvjerenja, postojanje i važnost svake prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

Politike plaća i ocjenjivanja

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

290.228 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada se član revizijskog tima ocjenjuje ili nagrađuje za prodavanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja tom klijentu revizije. Važnost prijetnje ovisit će o:

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

Ocijenit će se važnost prijetnje i, ako prijetnja nije na prihvatljivoj razini, tvrtka će ili izmijeniti plan nagrađivanja, odnosno postupak ocjenjivanja za te osobe, ili će primijeniti mjere zaštite kako bi uklonila prijetnju ili ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

290.229 Ključni partner revizije neće biti ocjenjivan ili nagrađivan na osnovi partnerovog uspjeha u prodavanju usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja svom klijentu revizije. Namjera ovoga nije zabraniti uobičajene aranžmane raspodjele dobiti između partnera tvrtke.

Darovi i ugošćivanje

290.230 Prihvatanje darova ili ugošćivanje od nekog klijenta revizije može stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zblizenosti. Ako tvrtka ili član revizijskog tima prihvaćaju darove ili ugošćivanje, osim ako je vrijednost beznačajna i nevažna, prijetnja bi bila toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, tvrtka ili član revizijskog tima neće prihvatiti takve darove ili ugošćivanje.

Stvarni ili izgledni sudski spor

290.231 Kada se između tvrtke ili člana revizijskog tima i klijenta revizije vodi sudski spor, ili se on čini vjerojatnim, nastaju prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zastrašenosti. Odnos između menadžmenta klijenta i članova revizijskog tima mora biti okarakteriziran potpunom iskrenošću i potpunim razotkrivanjem svih aspekata klijentovog poslovnog djelovanja. Kada su tvrtka i klijentov menadžment u suprotstavljenom položaju zbog stvarnog ili izglednog sudskog spora, koji utječe na spremnost menadžmenta na davanje cjelovitih objava, nastaju prijetnje

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem zastrašenosti. Važnost nastalih prijetnji ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

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

Točke 290.232-290.499 su namjerno izostavljene.

Izvješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije

Uvod

290.500 Zahtjevi neovisnosti iz Odjeljka 290 primjenjuju se na sve revizijske angažmane. Međutim, u određenim okolnostima, koje obuhvaćaju revizijske angažmane gdje izvješća uključuju ograničenja uporabe i distribucije, i pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti opisani u točkama 290.501-290.502, zahtjevi neovisnosti u ovom odjeljku mogu biti izmijenjeni kako je navedeno u točkama 290.505-290.514. Te su točke primjenjive samo u revizijskom angažmanu za financijske izvještaje posebne namjene (a) koji je namijenjen za izražavanje zaključka u pozitivnom ili negativnom obliku da su financijski izvještaji sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, uključujući, u slučaju okvira fer prezentacije, da financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, i (b) gdje revizijsko izvješće uključuje ograničenje uporabe i distribucije. Izmjene nisu dopuštene u slučaju revizija financijskih izvještaja zahtijevanih zakonom ili regulativom.

290.501 Izmjene zahtjeva Odjeljka 290 dopuštene su ako su namjeravani korisnici izvješća (a) upoznati sa svrhom i ograničenjima izvješća i (b) izričito suglasni s primjenom izmijenjenih zahtjeva neovisnosti. Namjeravani korisnici mogu saznati svrhu i ograničenja izvješća kroz svoje sudjelovanje, izravno ili neizravno pomoću svojih predstavnika koji imaju ovlast djelovati u ime namjeravanih korisnika, pri ustanovljivanju sadržaja i djelokruga angažmana. Takvo sudjelovanje

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

poboljšava mogućnost tvrtke da komunicira s namjeravanim korisnicima o pitanjima neovisnosti, uključujući o okolnostima koje su relevantne za ocjenjivanje prijetnji neovisnosti i primjenjivim mjerama zaštite nužnim za otklanjanje prijetnji ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu, te da dobije njihov pristanak da izmijeni zahtjeve neovisnosti koje treba primijeniti.

- 290.502 Tvrtka će komunicirati s namjeravanim korisnicima (na primjer, u pismu o preuzimanju angažmana) u vezi sa zahtjevima neovisnosti koje treba primijeniti pri obavljanju revizijskog angažmana. Gdje su namjeravani korisnici skupina korisnika (na primjer, kreditori u sporazumu o sindiciranom kreditu) koji nisu posebno određivi poimence u vremenu kada se utvrđuje angažman, takve će se korisnike naknadno, pomoću predstavnika, upoznati s dogovorenim zahtjevima neovisnosti (na primjer, tako što će predstavnici omogućiti dostupnost tvrtkinog pisma o preuzimanju angažmana svim korisnicima).
- 290.503 Ako tvrtka također izdaje za istog klijenta revizijsko izvješće koje ne uključuje ograničenja uporabe i distribucije, odredbe točaka 290.500-290.514 ne mijenjaju zahtjeve koje treba primijeniti prema odredbama točaka 290.1-290.232 na taj revizijski angažman.
- 290.504 Izmjene zahtjeva Odjeljka 290 koje su dopuštene u gore navedenim okolnostima opisane su u točkama 290.505-290.514. Zahtijeva se sukladnost sa svim ostalim odrednicama odredbi Odjeljka 290.

Subjekti od javnog interesa

- 290.505 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500-290.502, nije nužno primijeniti dodatne zahtjeve iz točaka 290.100-290.232 koji se primjenjuju na revizijske angažmane za subjekte od javnog interesa.

Povezani subjekti

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

Mreže i umrežene tvrtke

- 290.507 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500-290.502, pozivanje na tvrtku ne uključuje umrežene tvrtke. Međutim, kada tvrtka zna ili ima razloga vjerovati da su nastale prijetnje uslijed

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

nekog interesa i odnosa umreženih tvrtki, te će umrežene tvrtke biti uključene u ocjenjivanje prijetnji neovisnosti.

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

290.508 Kada su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 290.500-290.502, relevantne odredbe navedene u točkama 290.102-290.145 primjenjuju se samo na članove angažiranog tima, članove njihove najuže obitelji i članove uže obitelji.

290.509 Osim toga, obaviti će se određivanje jesu li nastale prijetnje neovisnosti uslijed interesa i odnosa, kako je opisano u točkama 290.102-290.145, između klijenta revizije i sljedećih članova revizijskog tima:

(a) onih koji pružaju konzultacije u vezi sa stručnim, ili za djelatnost specifičnim, pitanjima, transakcijama ili događajima; i

(b) onih koji osiguravaju kontrolu kvalitete za angažman, uključujući one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana.

Obaviti će se ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između klijenta revizije i ostalih unutar tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana, uključujući i s onima koji daju preporuke u vezi s nagrađivanjem ili s onima koji obavljaju izravni nadzor, rukovođenje ili drugi nadzor nad partnerom revizijskog angažmana u vezi s obavljanjem revizijskog angažmana (uključujući one na svim višim razinama iznad angažiranog partnera sve do osobe koja je tvrtkin izvršni ili glavni partner (izvršni direktor ili ekvivalent)).

290.510 Također će se obaviti ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed financijskog interesa u klijentu revizije koji imaju pojedinci, kako je opisano u točkama 290.108-290.111 i točkama 290.113-290.115.

290.511 Gdje prijetnja neovisnosti nije na prihvatljivoj razini, mjere zaštite će se primijeniti kako bi se otklonila prijetnja ili ublažila na prihvatljivu razinu.

290.512 U primjenjivanju odredbi navedenih u točkama 290.106 i 290.115 u vezi s interesom tvrtke, ako tvrtka ima značajan financijski interes, izravni ili neizravni, u klijentu revizije, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštita koje bi umanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće imati takav financijski interes.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Zapošljavanje u klijentu revizije

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

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja

290.514 Ako tvrtka obavlja za klijenta revizije angažman kako bi izdala izvješće s ograničenom uporabom i distribucijom te pruža klijentu revizije uslugu bez izražavanja uvjerenja, postupat će se u skladu s točkama 290.156-290.232, ovisno o točkama 290.504-290.507.

ODJELJAK 291

NEOVISNOST – OSTALI ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA

SADRŽAJ

	Točka
Struktura odjeljka	291.1
Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru	291.4
Angažmani s izražavanjem uvjerenja	291.12
Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnji.....	291.17
Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem	291.20
Izvešća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije	291.21
Višestruke odgovorne stranke	291.28
Dokumentacija	291.29
Razdoblje angažmana	291.30
Ostala razmatranja	291.33
Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost	291.100
Financijski interesi	291.104
Zajmovi i garancije	291.113
Poslovni odnosi	291.119
Obiteljski i osobni odnosi	291.121
Zapošljavanje kod klijenata za koje se izražavaju uvjerenja..	291.128
Nedavna usluga klijentu za kojeg se izražava uvjerenje	291.132
Rad u svojstvu direktora ili funkcionara klijenta za kojeg se izražava uvjerenje	291.135

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentima za koje se izražavaju uvjerenja.....	291.139
Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentima za koje se izražavaju uvjerenja ...	291.140
Odgovornosti menadžmenta	291.143
Ostala razmatranja	291.148
Naknade	291.151
Naknade – relativna veličina	291.151
Naknade – dospjele a nenaplaćene	291.153
Uvjetovane naknade	291.154
Darovi i ugošćivanje	291.158
Stvarni ili izgledni sudski spor	291.159

Struktura odjeljka

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

Pristup neovisnosti prema konceptualnom okviru

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(a) Neovisnost mišljenja

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

(b) Neovisnost u nastupu

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

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

(a) prepoznali prijetnje neovisnosti;

(b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i

(c) primijenili mjera zaštite, kada je nužno, radi otklanjanja prijetnji ili njihovog ublaživanja na prihvatljivu razinu.

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 291.8 Točka 291.100 i one koji slijede iza nje opisuju kako treba primijeniti pristup prema konceptualnom okviru u vezi s neovisnošću. Te točke ne obrađuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju ili mogu stvoriti prijetnje neovisnosti.
- 291.9 Pri odlučivanju o tome treba li prihvatiti ili nastaviti neki angažman ili može li određena osoba biti član tima za izražavanje uvjerenja, tvrtka će otkrivati i ocjenjivati prijetnje neovisnosti. Ako prijetnje nisu na prihvatljivoj razini i treba donijeti odluku o tome da li da se prihvati angažman ili uključi određena osoba u tim za izražavanje uvjerenja, tvrtka će utvrditi jesu li dostupne mjere zaštite za otklanjanje prijetnji ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu. Ako se treba donijeti odluka o tome hoće li nastaviti neki angažman, tvrtka će utvrditi hoće li neka postojeća mjera zaštite i nadalje biti učinkovita u otklanjanju prijetnji ili njihovom ublažavanju na prihvatljivu razinu ili hoće li se trebati primijeniti druge mjere zaštite ili treba li prekinuti angažman. Svaki puta kada tijekom angažmana tvrtka spozna novu informaciju o prijetnji neovisnosti, tvrtka će ocijeniti važnost prijetnje u skladu s pristupom prema konceptualnom okviru.
- 291.10 Kroz cijeli ovaj odjeljak provlači se pozivanje na važnost prijetnje neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti prijetnje uzimaju se u obzir kvalitativni, kao i kvantitativni čimbenici.
- 291.11 Ovaj odjeljak, u većini slučajeva, ne propisuje određenu odgovornost osoba unutar tvrtke za djelovanja u vezi s neovisnošću jer se odgovornosti mogu razlikovati ovisno o veličini, strukturi i organizaciji tvrtke. *Međunarodnim standardima kontrole kvalitete* zahtijeva se od tvrtke da ustanovi politike i postupke oblikovane kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da se održava neovisnost kada je to potrebno prema relevantnim etičkim zahtjevima.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja

- 291.12 Kako je podrobnije objašnjeno u Okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja, u nekom angažmanu s izražavanjem uvjerenja profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan tako da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika (koji nisu odgovorna stranka) u ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja primjenom kriterija.
- 291.13 Ishod ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja je informacija koja nastaje primjenom kriterija na predmet ispitivanja. Naziv "informacije o predmetu ispitivanja" koristi se sa značenjem ishoda ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja. Na primjer, Okvir navodi da tvrdnje o učinkovitosti internih kontrola (informacije o predmetu ispitivanja) rezultiraju iz primjenjivanja okvira za

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

ocjenjivanje učinkovitosti internih kontrola, kao što su COSO² ili CoCo³ (kriteriji) na interne kontrole koje su proces (predmet ispitivanja).

291.14 Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti angažmani temeljeni na tvrdnjama ili angažmani s izravnim izvješćivanjem. U svakom slučaju, oni uključuju tri odvojene stranke: profesionalnog računovođu u javnoj praksi, odgovornu stranku i namjeravane korisnike.

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

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

Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnjama

291.17 U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji, članovi tima za izražavanje uvjerenja i tvrtka bit će neovisni o klijentu za kojeg se izražava uvjerenje (stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja i koja može biti odgovorna za predmet ispitivanja). Takvi zahtjevi neovisnosti zabranjuju određene odnose između članova tima za izražavanje uvjerenja i (a) direktora ili funkcionara i (b) osoba u klijentu na položaju da značajno utječu na informacije o predmetu ispitivanja. Također, obaviti će se utvrđivanje jesu li nastale prijetnje neovisnosti iz odnosa s osobama u klijentu na položaju da značajno utječu na predmet ispitivanja. Obaviti će se ocjenjivanje važnosti svake prijetnje za koju tvrtka ima razloga vjerovati da je nastala zbog interesa i odnosa umrežene tvrtke.⁴

291.18 U najvećem broju slučajeva angažmana s izražavanjem uvjerenja temeljenih na tvrdnjama, odgovorna stranka odgovorna je i za informacije o predmetu ispitivanja i za premet ispitivanja. Međutim, u nekim angažmanima, odgovorna stranka ne mora biti odgovorna za predmet ispitivanja. Na primjer, kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi angažiran kako bi obavio angažman s

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

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

⁴ Vidjeti točke 290.13-290.24 za upute o onome što tvori umreženu tvrtku.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem o održivosti kompanijine prakse koji je sastavio konzultant za zaštitu okoliša radi distribuiranja namjeravanim korisnicima, konzultant za zaštitu okoliša je odgovorna stranka za informacije o premetu ispitivanja dok je kompanija odgovorna za predmet ispitivanja (održivu praksu).

291.19 U angažmanima s izražavanjem uvjerenja temeljenim na tvrdnjama gdje je odgovorna stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja, ali ne i za predmet ispitivanja, članovi tima za izražavanje uvjerenja i tvrtka bit će neovisni o odgovornoj stranki koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja (klijentu za kojeg se izražava uvjerenje). Osim toga, obaviti će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju tvrtka ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između član tima za izražavanje uvjerenja, tvrtke, umrežene tvrtke i stranke odgovorne za predmet ispitivanja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem

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

Izvješća koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije

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

291.22 Tvrtka će komunicirati (na primjer, kroz pismo o preuzimanju angažmana) s namjeravanim korisnicima o zahtjevima neovisnosti koje treba primijeniti u vezi s obavljanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja. Gdje su namjeravani korisnici skupina korisnika (na primjer, vjerovnici u

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

sporazumu o sindiciranom kreditu) koji nisu posebno prepoznatljivi poimence u vrijeme dok se ustanovljuju uvjeti angažmana, takve će se korisnike kasnije upoznati sa zahtjevima neovisnosti koje su dogovorili predstavnici (na primjer, tako što će predstavnici omogućiti dostupnost tvrtkinog pisma o preuzimanju angažmana svim korisnicima).

291.23 Ako tvrtka za istog klijenta ujedno izdaje neko izvješće s izražavanjem uvjerenja koje ne uključuje ograničenje uporabe i distribucije, odredbe točaka 291.25-291.27 ne mijenjaju zahtjev da se primijene odredbe točaka 291.1-291.159 na taj angažman s izražavanjem uvjerenja. Ako tvrtka za istog klijenta također izdaje revizijsko izvješće, neovisno o tome uključuje li ono ograničenja uporabe i distribucije ili ih ne uključuje, na taj revizijski angažman primijenit će se odredbe Odjeljka 290.

291.24 Izmjene zahtjeva Odjeljka 291 koje su dopuštene u prethodno navedenim okolnostima opisane su u točkama 291.25-291.27. U svim ostalim aspektima, zahtijeva se postupanje u skladu s odredbama Odjeljka 291.

291.25 Kada su ispunjeni uvjeti iz točaka 291.21 i 291.22, relevantne odredbe iz točaka 291.104-291.134 primjenjuju se na sve članove angažiranog tima i članove njihove uže i najuže obitelji. Osim toga, obavit će se utvrđivanje jesu li nastale prijetnje neovisnosti uslijed interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i sljedećih ostalih članova tima za izražavanje uvjerenja:

- (a) onih koji daju konzultacije u vezi s tehničkom problematikom, transakcijama ili događajima odnosno problematikom, transakcijama ili događajima specifičnim za djelatnost; i
- (b) onih koji obavljaju kontrolu kvalitete za angažman, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete angažmana.

Pozivom na odredbe navedene u točkama 291.104-291.134 također će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju angažirani tim ima razloga vjerovati da nastaje uslijed interesa i odnosa između klijenta za kojeg se izražava uvjerenje i ostalih osoba unutar tvrtke koje mogu izravno utjecati na ishod angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući i onih koji preporučuju nagradu ili obavljaju izravni nadzor, upravljaju ili pregledavaju rad partnera u angažmanu s izražavanjem uvjerenja u vezi s provođenjem angažmana s izražavanjem uvjerenja.

291.26 Čak i ako su ispunjeni uvjeti navedeni u točkama 291.21-291.22, ako tvrtka ima značajan financijski interes, neovisno o tome je li on izravan ili neizravan, u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjera zaštite koje bi umanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće imati takav financijski

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

interes. Osim toga, tvrtka će postupiti u skladu s ostalim primjenjivim odredbama ovog odjeljka opisanim u točkama 291.113-291.159.

291.27 Također će se obaviti ocjenjivanje svake prijetnje za koju tvrtka ima razloga vjerovati da je nastala uslijed interesa i odnosa umrežene tvrtke.

Brojne odgovorne stranke

291.28 U nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja, neovisno o tome jesu li temeljeni na tvrdnji ili su s izravnim izvješćivanjem, mogu postojati brojne odgovorne stranke. Pri određivanju je li nužno primijeniti odredbe iz ovog odjeljka na svaku odgovornu stranku u takvim angažmanima, tvrtka može uzeti u obzir bi li neki interes ili odnos između tvrtke ili člana tima za izražavanje uvjerenja i određene stranke stvorili prijetnju neovisnosti koja nije beznačajna ili nevažna u kontekstu informacija o predmetu ispitivanja. Pritom će se uzeti u obzir čimbenici kao što su:

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

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

Dokumentacija

291.29 Dokumentacija pruža dokaze za prosudbe profesionalnog računovođe pri stvaranju zaključaka u vezi s poštivanjem zahtjeva neovisnosti. Nepostojanje dokumentacije nije odlučujuće u razmatranju je li tvrtka sagledala neko pitanje, kao ni u razmatranju je li ona neovisna. Profesionalni računovođa će dokumentirati zaključke u vezi s postupanjem u skladu sa zahtjevima neovisnosti i suštinu svake relevantne rasprave koja podupire te zaključke. U skladu s tim:

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

Razdoblje angažmana

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

291.31 Kada subjekt postane klijent za kojeg se izražava uvjerenje tijekom ili poslije razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetu ispitivanja o kojima će tvrtka izraziti zaključak, tvrtka će utvrditi je li nastala neka prijetnja neovisnosti:

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

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

- neuključivanje osoblja koje je obavljalo uslugu bez izražavanja uvjerenja u članstvo tima za izražavanje uvjerenja;
- postojanje profesionalnog računovođe radi pregleda poslova izražavanja uvjerenja ili poslova koji ne uključuju izražavanje uvjerenja, već prema tome što je primjereno; ili
- angažiranje druge tvrtke kako bi ocijenila rezultate usluge bez izražavanja uvjerenja ili raspolaganje radom neke druge tvrtke kojim bi se ponovno obavila usluga bez izražavanja uvjerenja u onoj mjeri u kojoj bi bilo nužno da može preuzeti odgovornost za uslugu.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

Ostala razmatranja

291.33 Mogu postojati slučajevi nenamjernog kršenja odredbi iz ovog odjeljka. Ako nastanu takva nenamjerna kršenja, načelno se neće smatrati da to kompromitira neovisnost, pod uvjetom da tvrtka ima uspostavljene odgovarajuće politike i postupke kontrole kvalitete, ekvivalentne onima koje zahtijevaju Međunarodni standardi kontrole kvalitete, kako bi održavala neovisnost i da je, nakon što je otkriveno, nepoštivanje odmah ispravljeno te su primijenjene potrebne mjere zaštite kako bi se otklonila svaka prijetnja ili ublažila na prihvatljivu razinu. Tvrtka će utvrditi treba li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Točke 291.34-291.99 su namjerno izostavljene.

Primjena pristupa prema konceptualnom okviru na neovisnost

- 291.100 Točke 291.104-291.159 opisuju određene okolnosti i odnose koji stvaraju, ili mogu stvoriti, prijetnje neovisnosti. Točke opisuju moguće prijetnje i vrste mjera zaštite koje mogu biti primjerene za otklanjanje prijetnji ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu te navode određene situacije gdje nema mjera zaštite koje bi mogle ublažiti prijetnje na prihvatljivu razinu. Ove točke ne opisuju sve okolnosti i odnose koji stvaraju, ili mogu stvoriti, prijetnju neovisnosti. Tvrtka i članovi tima za izražavanje uvjerenja ocijenit će posljedice sličnih, iako različitih, okolnosti i odnosa te odrediti mogu li mjere zaštite, uključujući i mjere zaštite iz točaka 200.11-200.14, biti primijenjene kada je to nužno za otklanjanje prijetnji neovisnosti ili njihovo ublažavanje na prihvatljivu razinu.
- 291.101 Točke pokazuju kako se pristup prema konceptualnom okviru primjenjuje u angažmanima s izražavanjem uvjerenja te ih treba čitati povezano s točkom 291.28 koja objašnjava da u većini angažmana s izražavanjem uvjerenja postoji jedna odgovorna stranka i da je ona klijent za kojeg se izražava uvjerenje. Međutim, u nekim angažmanima s izražavanjem uvjerenja postoje dvije ili više odgovornih stranaka. U takvim okolnostima, obaviti će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju tvrtka ima razloga vjerovati da nastaje zbog interesa i odnosa između člana tima za izražavanje uvjerenja, tvrtke, umrežene tvrtke i stranke odgovorne za predmet ispitivanja. Za izvješća s izražavanjem uvjerenja koja uključuju ograničenja uporabe i distribucije, točke treba čitati u kontekstu točaka 291.21-291.27.
- 291.102 Tumačenje 2005-01 pruža daljnje upute za primjenjivanje zahtjeva neovisnosti sadržanih u ovom odjeljku u angažmanima s izražavanjem uvjerenja.
- 291.103 Točke 291.104-291.120 sadrže poziv na značajnost financijskog interesa, zajma ili garancije ili važnost poslovnog odnosa. Za svrhu određivanja je li neki takav interes značajan za neku osobu, u obzir se može uzeti zbrojna neto vrijednost osobe i članova njezine najuže obitelji.

Financijski interesi

- 291.104 Postojanje financijskog interesa u nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnju temeljem osobnog interesa. Postojanje i važnost stvorene prijetnje ovisi o:
- (a) ulozi osobe koja ima financijski interes,
 - (b) je li financijski interes izravan ili neizravan, i
 - (c) značajnosti financijskog interesa.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

291.105 Financijski interesi mogu se imati preko posrednika (na primjer, zajedničkog investicijskog tijela, skrbništva ili zaklade). Određivanje jesu li takvi financijski interesi izravni ili neizravni ovisit će o tome ima li imatelj koristi kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost da utječe na ulagateljske odluke tog tijela. Kada postoji kontrola nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes izravni financijski interes. Nasuprot tome, kada imatelj koristi nema kontrolu nad investicijskim tijelom ili mogućnost utjecanja na ulagateljske odluke tog tijela, ovaj Kodeks definira da je taj financijski interes neizravan financijski interes.

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

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

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

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

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

291.108 Ako član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe ili tvrtka imaju izravni ili značajan neizravni financijski interes u subjektu koji ima kontrolni udjel u klijentu za kojeg se

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

izražava uvjerenje, i klijent je značajan subjektu, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. Zbog toga, takav financijski interes neće imati nitko od sljedećih: član tima za izražavanje uvjerenja, član najuže obitelji te osobe i tvrtka.

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

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

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

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

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

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

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

- isključivanje člana tima za izražavanje uvjerenja s osobnim odnosom iz tima za izražavanje uvjerenja;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

291.111 Ako tvrtka ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe primaju izravni financijski interes ili značajan neizravni financijski interes u nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, na primjer, kroz nasljedstvo, poklone ili kao posljedicu spajanja i držanje takvog interesa ne bi bilo dopušteno prema ovom odjeljku, tada:

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

291.112 Kada nastane nenamjerno kršenje odredbi ovog odjeljka u vezi s financijskim interesom u nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ne smatra se da to kompromitira neovisnost ako:

- (a) tvrtka je ustanovila politike i postupke koji zahtijevaju da ju se promptno obavijesti o svakom kršenju nastalom temeljem kupovine, nasljeđivanja ili drugog stjecanja financijskog interesa u klijentu za kojeg se izražava uvjerenje;
- (b) poduzete su radnje iz točke 291.111 (a)-(b) već prema tome kako su primijenjene; i
- (c) tvrtka primjenjuje druge mjere zaštite kada je to nužno za ublažavanje svake preostale prijetnje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:
 - postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana tima za izražavanje uvjerenja; ili
 - isključivanje osobe iz svakog odlučivanja o značajnoj odluci u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja.

Tvrtka će odlučiti hoće li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zajmovi i garancije

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- 291.113 Zajam ili garancija za zajam, članu tima za izražavanje uvjerenja ili članu najuže obitelji te osobe ili tvrtki, od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija mogu stvoriti prijetnju neovisnosti. Ako zajam ili garancija nisu dani prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja, nastala bi prijetnje temeljem osobnog interesa koja bi bila toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi mogla ublažiti prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, član tima za kojeg se izražava uvjerenje ili član najuže obitelji te osobe ili tvrtka neće prihvatiti takav zajam ili garanciju.
- 291.114 Ako je dan zajam tvrtki od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija, prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja i zajam je značajan klijentu za kojeg se izražava uvjerenje ili tvrtki koja primi kredit, može biti moguće primijeniti mjere zaštite za ublažavanje prijetnje temeljem osobnog interesa na prihvatljivu razinu. Primjer takve mjere zaštite je da posao pregleda profesionalni računovođa iz umrežene tvrtke koji nije uključen u angažman s izražavanjem uvjerenja niti je primio kredit.
- 291.115 Zajam, ili garancija za zajam, od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka ili slična institucija, članu tima za izražavanje uvjerenja ili članu najuže obitelji te osobe, ne stvaraju prijetnju neovisnosti ako su kredit ili garancija odobreni prema uobičajenim postupcima, uvjetima i zahtjevima pozajmljivanja. Primjeri takvih kredita uključuju stambene hipotekarne kredite, dozvoljeni minus na računima (okvirne kredite), kredite za automobile i dozvoljeni minus na karticama
- 291.116 Ako tvrtka ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe prihvate zajam, ili imaju garanciju za posudbu, od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji nije banka ili slična institucija, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznačajni za tvrtku ili člana tima za izražavanje uvjerenja i člana najuže obitelji, kao i za klijenta.
- 291.117 Slično tome, ako tvrtka ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe odobre zajam klijentu za kojeg se izražava uvjerenje ili garantiraju za njegov zajam, nastala prijetnja temeljem osobnog interesa bila bi toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu, osim ako su zajam ili garancija neznačajni za tvrtku ili člana tima za izražavanje uvjerenja i člana najuže obitelji, kao i za klijenta.
- 291.118 Ako tvrtka ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe imaju depozite ili brokerski račun kod klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koji je banka, broker ili slična

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

institucija, nije nastala prijetnja neovisnosti ako se depozit ili račun vodi prema uobičajenim komercijalnim uvjetima.

Poslovni odnosi

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

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

Osim ako je financijski interes neznačajan i poslovni odnos neznačajan tvrtki, klijentu ili njegovom menadžmentu, nastala prijetnja bi bila toliko značajna da nijedna od mjera zaštite ne bi mogla smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu. Stoga, osim ako je financijski interes neznačajan i poslovni odnos je neznačajan, ne ulazi se u poslovni odnos, potrebno ga je smanjiti do razine neznačajnosti ili prekinuti.

U slučaju člana tima za izražavanje uvjerenja, osim ako je neki financijski interes neznačajan i poslovni odnos je neznačajan tom članu, osobu će se maknuti iz tima za izražavanje uvjerenja. Ako postoji poslovni odnos između člana najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili njegovog menadžmenta, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu.

291.120 Kupovanje roba i usluga od nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje koje obavi tvrtka ili član tima za izražavanje uvjerenja ili član najuže obitelji te osobe, obično ne stvara prijetnju neovisnosti ako se transakcija odvije kroz uobičajeni tijek poslovanja i odmak koji imaju neovisne osobe. Međutim, takve transakcije mogu biti takvog sadržaja ili veličine da stvaraju prijetnju temeljem osobnog interesa. Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

Obiteljski i osobni odnosi

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

291.122 Kada je član najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja:

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

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

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

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

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

- isključivanje osobe iz tima za izražavanje uvjerenja; ili

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

291.125 Prijetnje neovisnosti nastaju kada član tima za izražavanje uvjerenja ima bliski odnos s osobom koja nije član najuže ili uže obitelji, nego je direktor ili funkcionar ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Član tima za izražavanje uvjerenja koji ima takav odnos posavjetovat će se u skladu s politikama i postupcima tvrtke. Važnost prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su:

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

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

291.127 Kada nastane nenamjerno kršenje odredbi ovog odjeljka koje se odnose na obiteljske i osobne odnose, ne smatra se da to kompromitira neovisnost ako:

- (a) tvrtka je ustanovila politike i postupke koji zahtijevaju da ju se promptno obavijesti o svakom kršenju nastalom uslijed promjene u zaposleničkom statusu njihovih članova najuže ili uže obitelji ili drugim osobnim odnosima koji stvaraju prijetnje neovisnosti;
- (b) nenamjerno kršenje povezano je s članom najuže obitelji člana tima za izražavanje uvjerenja koji je postao direktor ili funkcionar klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili je dobio položaj sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja i profesionalna osoba je maknuta iz tima za izražavanje uvjerenja; i
- (c) tvrtka primjenjuje druge mjere zaštite kada je to nužno za ublažavanje svake preostale prijetnje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao člana tima za izražavanje uvjerenja; ili
- isključivanje relevantne profesionalne osobe iz svakog značajnog donošenja odluka u vezi s angažmanom.

Tvrtka će odlučiti hoće li raspraviti to pitanje s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Zapošljavanje kod klijenata za koje se izražavaju uvjerenja

291.128 Prijetnje temeljem zblizenosti ili prijetnje uslijed zastrašenosti mogu nastati ako je direktor ili funkcionar klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili zaposlenik na položaju sa značajnim utjecajem na informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja bio član tima za izražavanje uvjerenja ili partner tvrtke.

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

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

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

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

- zaključivanje aranžmana tako da osoba nema pravo na bilo kakvu korist ili plaćanje od tvrtke, osim ako je u skladu s nepromjenjivim ranije utvrđenim aranžmanima;
- zaključivanje aranžmana tako da bilo koji iznos koji se duguje osobi nije značajan za tvrtku;
- mijenjanje plana za angažman s izražavanjem uvjerenja;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- dodjeljivanje osoba timu za izražavanje uvjerenja, koje imaju dostatno iskustvo u odnosu na osobu koja se pridružila klijentu; ili
- postojanje profesionalnog računovođe koji pregledava posao bivšeg člana tima za izražavanje uvjerenja.

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

291.131 Prijetnja temeljem osobnog interesa nastaje kada član tima za izražavanje uvjerenja sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, znajući pritom da će se, ili se može, član revizijskog tima pridružiti klijentu u neko doba u budućnosti. Politike i postupci tvrtke će od članova tima za izražavanje uvjerenja zahtijevati da obavijeste tvrtku kada započnu s klijentom pregovore o zapošljavanju. Po primitku takve obavijesti, ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takve zaštite uključuju:

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

Nedavna usluga klijentu za kojeg se izražava uvjerenje

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjer takvih mjera zaštite je obavljanje pregleda posla koji je osoba obavila kao član tima za izražavanje uvjerenja.

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

291.135 Ako partner ili zaposlenik tvrtke radi kao direktor ili funkcionar klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastale prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem osobnog interesa bile bi toliko značajne da nema mjera zaštite koje bi ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, nijedan partner ili zaposlenik neće raditi kao direktor ili funkcionar klijenta revizije.

291.136 Položaj tajnika ima različite učinke u različitim zakonodavstvima. Dužnosti mogu biti u rasponu od administrativnih dužnosti, kao što su kadrovski menadžment i održavanje evidencija i registara kompanije, do dužnosti toliko različitih, kao što su osiguravanje da kompanija postupa u skladu s regulativama ili pružanje savjeta za pitanja iz problematike korporativnog upravljanja. Uobičajeno, smatra se da taj položaj podrazumijeva blisku povezanost sa subjektom.

291.137 Ako partner ili zaposlenik tvrtke radi kao tajnik za nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, nastaju prijetnje temeljem samoprovjere i prijetnje temeljem propagiranja koje bi uglavnom bile toliko značajne da nema mjera zaštite koje bi ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu. Unatoč točki 291.135, kada je takva praksa izričito dopuštena lokalnim zakonom, profesionalnim pravilima ili je naprosto takva praksa te pod uvjetom da menadžment donosi sve relevantne odluke, dužnosti i aktivnosti bit će ograničene na one rutinske i administrativne prirode, kao što

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

su pripremanje zapisnika i održavanje dokumentacije u vezi s poreznim prijavama i objavljivanjem financijskih izvještaja. U takvim okolnostima, ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu.

291.138 Obavljanje rutinskih administrativnih usluga kako bi se poduprle kompanijine tajničke funkcije ili pružanje savjeta u vezi s tajničkim administrativnim pitanjima uglavnom ne stvaraju prijetnju neovisnosti, sve dok menadžment klijenta donosi relevantne odluke.

Duga povezanost iskusnijeg osoblja s klijentima za koje se izražavaju uvjerenja

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

- koliko dugo je osoba bila član tima s izražavanjem uvjerenja;
- uloga osobe u timu s izražavanjem uvjerenja;
- struktura tvrtke;
- vrsta angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- je li se mijenjao klijentov tim menadžera; i
- jesu li se mijenjale vrste ili složenost informacija iz predmeta ispitivanja.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja klijentima za koje se izražavaju uvjerenja

291.140 Tvrtke uobičajeno pružaju svojim klijentima za koje se izražavaju uvjerenja raznovrsne usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja, koje su u skladu s njihovim vještinama i stručnošću. Pružanje usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja može, međutim, stvoriti prijetnju

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

neovisnosti tvrtki ili članovima tima za izražavanje uvjerenja. Nastale prijetnje uglavnom su prijetnje temeljem samoprovjere, prijetnje temeljem osobnog interesa i prijetnje temeljem propagiranja.

- 291.141 Kada posebna uputa za određenu uslugu bez izražavanja uvjerenja nije uključena u ovom odjeljku, kod ocjenjivanja konkretnih okolnosti primijenit će se konceptualni okvir.
- 291.142 Prije nego što tvrtka prihvati angažman za pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, utvrdit će se bi li pružanje takve usluge stvorilo prijetnju neovisnosti. U ocjenjivanju važnosti svake prijetnje nastale uslijed određene usluge bez izražavanja uvjerenja, pozornost će se usmjeriti na svaku prijetnju za koju tim za izražavanje uvjerenja ima razloga vjerovati da je nastala pružanjem drugih povezanih usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ako je nastala prijetnja koja se primjenom mjera zaštite ne može ublažiti na prihvatljivu razinu, neće se pružiti usluga bez izražavanja uvjerenja.

Odgovornosti menadžmenta

- 291.143 Menadžment subjekta obavlja mnoge aktivnosti pri rukovođenju subjektom u najboljem interesu zainteresiranih za subjekt. Nije moguće specificirati svaku aktivnost za koju menadžment snosi odgovornost. Međutim, odgovornosti menadžmenta uključuju vođenje i usmjeravanje subjekta, uključujući i donošenje značajnih odluka u vezi sa stjecanjem, napuštanjem i kontrolom ljudskih, financijskih, fizičkih i nematerijalnih resursa.
- 291.144 Je li neka aktivnost iz domene odgovornosti menadžmenta, ovisi o okolnostima i zahtijeva prosuđivanje. Primjeri aktivnosti za koje bi se uobičajeno smatrale da su iz domene odgovornosti menadžmenta uključuju:
- određivanje politika i strateško usmjeravanje;
 - usmjeravanje i prihvaćanje odgovornosti za djelovanje zaposlenika tvrtke;
 - autorizaciju transakcija;
 - određivanje koje preporuke tvrtke ili neke treće stranke treba provesti; i
 - preuzimanje odgovornosti za oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola.
- 291.145 Za aktivnosti koje su rutinske i administrativne ili koje uključuju nevažna pitanja uobičajeno se ne smatra da su u domeni odgovornosti menadžmenta. Na primjer, izvođenje nevažne transakcije koju je bio odobrio menadžment ili praćenje datuma u vezi sa zakonom propisanom obvezom

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

podnošenja obračuna ili savjetovanje klijenta za kojeg se izražava uvjerenje o tim datumima ne smatraju se odgovornošću menadžmenta. Nadalje, pružanje savjeta i preporuka kako bi se pomoglo menadžmentu u ispunjavanju njegovih odgovornosti nije preuzimanje odgovornosti menadžmenta.

- 291.146 Preuzimanje odgovornosti menadžmenta kod nekog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje može stvoriti prijetnje neovisnosti. Ako bi tvrtka preuzela odgovornost menadžmenta kao dio usluge s izražavanjem uvjerenja, nastale prijetnje bile bi toliko značajne da nema mjera zaštite koje bi ublažile prijetnje na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, u pružanju usluga s izražavanjem uvjerenja nekom klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, tvrtka neće preuzeti odgovornosti menadžmenta kao dio usluge za izražavanje uvjerenja. Ako tvrtka preuzme odgovornost menadžmenta kao dio neke druge usluge pružene klijentu za kojeg se izražava uvjerenje, ona treba osigurati da odgovornost nije u vezi s predmetom ispitivanja i s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji obavlja tvrtka.
- 291.147 Kako bi se izbjegao rizik prihvaćanja odgovornosti menadžmenta u vezi s predmetom ispitivanja ili s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, tvrtka će se uvjeriti da je član menadžmenta odgovoran za stvaranje značajnih prosudbi i donošenje odluka koje su stvarna odgovornost menadžmenta, za ocjenjivanje rezultata usluge i za prihvaćanje odgovornosti za aktivnosti koje treba poduzeti temeljem rezultata usluge. To smanjuje rizik da tvrtka nesvjesno stvori neku značajnu prosudbu ili odluku u ime menadžmenta. Taj se rizik dodatno smanjuje kada tvrtka pruža klijentu mogućnost stvaranja prosudbi i odluka temeljenih na objektivnim i transparentnim analizama i prezentacijama problema.

Ostala razmatranja

- 291.148 Prijetnje neovisnosti mogle bi nastati kada tvrtka pruža uslugu bez izražavanja uvjerenja u vezi s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. U takvim slučajevima, obaviti će se ocjenjivanje važnosti tvrtkine povezanosti s informacijama iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja i utvrditi će se može li se primjenom mjera zaštite ublažiti na prihvatljivu razinu bilo koja prijetnja temeljem samoprovjere.
- 291.149 Prijetnja temeljem samoprovjere mogla bi nastati ako je tvrtka uključena u pripremanje informacija iz predmeta ispitivanja koje su kasnije informacije iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja. Na primjer, prijetnja temeljem samoprovjere nastala bi ako tvrtka razvija i priprema prognostičke financijske informacije i kasnije izražava uvjerenje o tim

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

informacijama. Prema tome, tvrtka će ocijeniti važnost svake prijetnje temeljem samoprovjere nastale pružanjem takvih usluga i primijeniti mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu.

291.150 Kada tvrtka obavlja vrednovanje koje čini dio informacija iz predmeta ispitivanja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, tvrtka će ocijeniti važnost svake prijetnje temeljem samoprovjere i primijeniti mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu.

Naknade

Naknade – relativna veličina

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

- struktura poslovanja tvrtke;
- je li tvrtka već dobro etablirana ili nova; i
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za tvrtku.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Naknade – dospjele a nenaplaćene

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

Uvjetovane naknade

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

291.155 Uvjetovana naknada koju tvrtka zaračunava izravno ili neizravno, na primjer pomoću posrednika, u vezi s nekim angažmanom s izražavanjem uvjerenja stvara prijetnju temeljem osobnog interesa koja je toliko značajna da nema mjere zaštite koja bi ublažila prijetnju na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka neće ulaziti u takve aranžmane za određivanje naknade.

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

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

Darovi i ugošćivanje

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

Stvarni ili izgledni sudski spor

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

- značajnost sudskog spora; i

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- odnosi li se sudski spor na raniji angažman s izražavanjem uvjerenja.

Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Tumačenje 2005-01 (Revidirano u srpnju 2009. kako bi se uskladilo s promjenama nastalim uslijed projekta Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) za poboljšavanje jasnoće Kodeksa.)

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

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

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

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

Angažmani s izražavanjem uvjerenja temeljeni na tvrdnjama

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

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja temeljenom na tvrdnji zahtijeva se neovisnost o odgovornoj stranki, koja je odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja i može biti odgovorna za predmet ispitivanja. U onim angažmanima s izražavanjem uvjerenja temeljenim na tvrdnjama gdje je odgovorna stranka odgovorna za informacije o predmetu ispitivanja, ali ne i za predmet ispitivanja, zahtijeva se

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

neovisnost o odgovornoj stranki. Osim toga, obavit će se ocjenjivanje svake prijetnje za koju tvrtka ima razloga vjerovati da je nastala uslijed interesa i odnosa između član tima za izražavanje uvjerenja, tvrtke, umrežene tvrtke i stranke odgovorne za predmet ispitivanja.

Angažmani s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem

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

U angažmanu s izražavanjem uvjerenja s izravnim izvješćivanjem zahtijeva se neovisnost o odgovornoj stranki, koja je odgovorna za predmet ispitivanja.

Brojne odgovorne stranke

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

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Primjer

Sljedeći primjer je napravljen kako bi se prikazala primjena Odjeljka 291. Pretpostavljeno je da klijent nije također klijent revizije financijskih izvještaja tvrtke ili umrežene tvrtke.

Tvrtka je angažirana da pruži uvjerenje o ukupnim rezervama nafte koje imaju 10 neovisnih kompanija. Svaka je kompanija provela zemljopisno i inženjersko istraživanje kako bi utvrdila svoje rezerve (predmet ispitivanja). Postoje ustanovljeni kriteriji za određivanje kada se rezerve mogu smatrati dokazanim i za koje je profesionalni računovođa u javnoj praksi utvrdio da su prikladni kriteriji za angažman. Dokazane rezerve za svaku kompaniju sa stanjem na 31. prosinca 20X0. godine su kako slijedi:

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

Angažman može biti strukturiran na različite načine:

Angažmani temeljeni na tvrdnjama

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

Angažmani s izravnim izvješćivanjem

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Primjena pristupa

A1 Svaka kompanija mjeri svoje rezerve i daje tvrdnju tvrtki i namjeravanim korisnicima.

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

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

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

Nakon što se odredilo za koje će se kompanije primijeniti zahtjevi neovisnosti, od tima za izražavanje uvjerenja i tvrtke zahtijeva se da budu neovisni o onim odgovornim strankama za koje bi se smatralo da će biti klijent za kojeg se izražava uvjerenje (točka 291.28).

A2 Subjekt različit od kompanija mjeri rezerve i daje tvrdnje tvrtki i namjeravanim korisnicima.

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

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

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

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

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

Nakon što se odredilo za koje će se kompanije primijeniti zahtjevi neovisnosti, od tima za izražavanje uvjerenja i tvrtke zahtijeva se da budu neovisni o onim odgovornim strankama za koje bi se smatralo da će biti klijent za kojeg se izražava uvjerenje (točka 291.28).

D2 Tvrka izravno mjeri rezerve nekih kompanija.

Primjena je ista kao i u primjeru D1.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

DIO C – PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U GOSPODARSTVU

	Stranica
Odjeljak 300 Uvod	137
Odjeljak 310 Potencijalni konflikti	140
Odjeljak 320 Pripremanje i izvješćivanje informacija	142
Odjeljak 330 Djelovanje s dovoljnom stručnošću	144
Odjeljak 340 Financijski interesi	146
Odjeljak 350 Poticaji	148

ODJELJAK 300

Uvod

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

300.7 Postupanje u skladu s temeljnim načelima potencijalno može biti ugroženo širokim rasponom okolnosti i odnosa. Prijetnje se ubrajaju u jednu ili više od sljedećih kategorija:

- (a) osobni interes;
- (b) samoprovjera;
- (c) zagovaranje;
- (d) zblíženost; i
- (e) zastrašenost.

Te prijetnje detaljnije su razmatrane u Dijelu A ovog Kodeksa.

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

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

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

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

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

- snošenje odgovornosti za financijsko izvještavanje poslodavne organizacije kada je u subjektu zaposlen neki član uže ili najuže obitelji i donosi odluke koje utječu na financijsko izvještavanje subjekta;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- dugu povezanost s poslovnim kontaktima koji utječu na poslovne odluke; i
- prihvaćanje dara ili povlaštenog tretmana, osim ako je vrijednost nevažna i neznčajna.

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

- prijetnju otkazom ili premještajem profesionalnom računovođi u gospodarstvu ili članu njegove uže ili najuže obitelji zbog neslaganja o primjeni nekog računovodstvenog načela ili načina na koji trebaju biti izvještavane financijske informacije; i
- dominantnu osobu koja pokušava utjecati na postupak donošenja odluke, na primjer u vezi s određivanjem nagrade za ugovore ili s primjenom nekog računovodstvenog načela.

300.13 Mjere zaštite koje mogu ukloniti ili ublažiti prijetnje na prihvatljivu razinu pripadaju dvjema širim kategorijama:

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

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

300.14 Mjere zaštite u radnom okruženju uključuju:

- sustave korporativnog nadzora poslodavne organizacije ili strukture nadzora;
- programe etike i vođenja poslovanja poslodavne organizacije;
- postupke zapošljavanja u poslodavnoj organizaciji koji ističu važnost zapošljavanja jako kompetentnog osoblja;
- jake interne kontrole;
- primjerene disciplinske postupke;
- vodstvo koje naglašava važnost etičkog ponašanja i očekivanja da će zaposlenici djelovati na etički način;
- politike i postupke za uvođenje i praćenje kvalitete rada zaposlenika;
- pravodobno priopćavanje svim zaposlenicima politika i postupaka poslodavne organizacije, uključujući i svake njihove promjene te odgovarajuću edukaciju i uvježbavanje u vezi s tim politikama i postupcima;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- politike i postupke za ovlašćivanje i ohrabrivanje zaposlenika da komuniciraju s višim razinama unutar poslodavne organizacije o svakom etičkom problemu koji ih brine bez straha od osvete; i
- konzultiranje s drugim odgovarajućim profesionalnim računovođom.

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

ODJELJAK 310

Potencijalni konflikti

310.1 Profesionalni računovođa u gospodarstvu će postupati u skladu s temeljnim načelima. Međutim, mogu postojati situacije kada su odgovornosti profesionalnog računovođe prema poslodavnoj organizaciji u sukobu s profesionalnim dužnostima da se postupa u skladu s temeljnim načelima. Od profesionalnog računovođe u gospodarstvu se očekuje da podržava zakonite i etičke ciljeve koje je postavio poslodavac te pravila i postupke uvedene kao potpora tim ciljevima. Ipak, gdje odnos ili okolnost stvaraju prijetnju poštivanju temeljnih načela, profesionalni računovođa u gospodarstvu će primijeniti pristup prema konceptualnom okviru opisanom u Odjeljku 100 kako bi odredio reakciju na prijetnju.

310.2 Kao posljedica odgovornosti prema poslodavnoj organizaciji, profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti izložen pritisku da djeluje ili se ponaša na načine koji mogu stvoriti prijetnju poštivanju temeljnih načela. Takav pritisak može biti eksplicitan ili implicitan; može dolaziti od nadzornika, menadžera, direktora ili drugih osoba unutar poslodavne organizacije. Profesionalni računovođa u gospodarstvu može se suočiti s pritiskom da:

- djeluje protivno zakonu ili regulativi;
- djeluje suprotno stručnim ili profesionalnim standardima;
- olakša neetičke ili nezakonite strategije zarada menadžmenta;
- laže drugima ili ih na drugi način namjerno dovodi u zabludu (uključujući i dovodenje u zabludu pomoću prešućivanja), posebice:
 - revizora poslodavne organizacije, ili
 - regulatora;
- izda financijsko ili nefinancijsko izvješće, ili je na drugi način povezan s njim, koje značajno pogrešno prikazuje činjenice, uključujući i izvještaje u vezi s, na primjer:
 - financijskim izvještajima;
 - prijavom poreza;
 - poštivanjem propisa; ili
 - izvješćima koje zahtijevaju regulatori vrijednosnih papira.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

310.3 Važnost svake prijetnje nastale iz takvih pritisaka, kao što su prijetnje temeljem zastrašenosti, će se ocijeniti i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za njihovo otklanjanje ili ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- dobivanje savjeta, gdje je odgovarajuće, od nekoga unutar poslodavne organizacije, neovisnog profesionalnog savjetnika ili relevantnog profesionalnog tijela;
- korištenje formalnog postupka za rješavanje sukoba unutar poslodavne organizacije; i
- traženje pravnog savjeta.

ODJELJAK 320

Pripremanje i izvješćivanje informacija

- 320.1 Profesionalni računovođe u gospodarstvu često su uključeni u pripremanje i izvješćivanje informacija koje mogu biti dane na uvid javnosti ili ih mogu koristiti drugi unutar ili izvan poslodavne organizacije. Takve informacije mogu uključivati financijske ili menadžerske informacije, na primjer, prognoze i budžete, financijske izvještaje, menadžmentova razmatranja i analize te izjave menadžmenta dane revizorima tijekom revizije subjektovih financijskih izvještaja. Profesionalni računovođa u gospodarstvu će pripremiti ili prezentirati takve informacije na fer način, pošteno i u skladu s relevantnim profesionalnim standardima kako bi takve informacije bile razumljive u svom kontekstu.
- 320.2 Profesionalni računovođa u gospodarstvu, koji ima odgovornost za sastavljanje ili odobravanje financijskih izvještaja opće namjene poslodavne organizacije, uvjerit će se da su ti financijski izvještaji prezentirani u skladu s primjenjivim standardima financijskog izvještavanja.
- 320.3 Profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzet će razumne postupke kako bi se očuvale informacije za koje je on odgovoran na način da:
- (a) jasno opisuju stvarni sadržaj poslovne transakcije, imovine ili obveza;
 - (b) klasificiraju i pravodobno i na ispravni način evidentiraju informacije; i
 - (c) točno i potpuno u svim značajnim aspektima reprezentiraju činjenice.
- 320.4 Prijetnje poštivanja temeljnih načela, na primjer, prijetnje objektivnosti ili profesionalnoj kompetentnosti i dužnoj pažnji temeljem osobnog interesa ili zastrašenosti, nastale su gdje je profesionalni računovođa u gospodarstvu izložen pritisku (ili vanjskom ili mogućnošću osobnog dobitka) da postane povezan s informacijama koje dovode u zabludu ili da s takvim informacijama postane povezan kroz aktivnosti drugih.
- 320.5 Važnost takve prijetnje ovisit će o čimbenicima kao što su izvor pritiska i razmjer u kojem su informacije takve, ili mogu biti takve, da dovode u zabludu. Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za njihovo otklanjanje ili ublažavanje na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite uključuju konzultacije s nadređenima unutar poslodavne organizacije, s revizijskim odborom ili s onima koji su zaduženi za upravljanje organizacijom ili s relevantnim profesionalnim tijelom.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

320.6 Gdje nije moguće ublažiti prijetnju na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu će odbiti da je, ili ostaje, povezan s informacijama za koje je profesionalni računovođa u gospodarstvu utvrdio da dovode u zabludu. Profesionalni računovođa u gospodarstvu može biti nesvjesno povezan s informacijama koje dovode u zabludu. Nakon što postane svjestan toga, profesionalni računovođa u gospodarstvu će poduzeti mjere za svoje razdvajanje od takvih informacija. Pri utvrđivanju postoji li zahtjev izvještavanja, profesionalni računovođa u gospodarstvu može razmotriti dobivanje pravnog savjeta. Osim toga, profesionalni računovođa može razmotriti hoće li dati otkaz.

ODJELJAK 330

Djelovanje s dovoljnom stručnošću

330.1 Temeljno načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje zahtijeva da profesionalni računovođa u gospodarstvu poduzima samo značajne zadatke za koje profesionalni računovođa u gospodarstvu ima, ili može steći, dostatnu specifičnu uvježbanost ili iskustvo. Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće namjerno dovesti u zabludu nekog poslodavca u vezi s razinom stručnosti ili iskustva koje posjeduje niti će profesionalni računovođa u gospodarstvu propustiti tražiti primjereni stručni savjet i pomoć kada je to potrebno.

330.2 Okolnosti koje profesionalnom računovođi u gospodarstvu stvaraju prijetnju za obavljanje dužnosti s primjerenim stupnjem profesionalne kompetentnosti i dužnom pažnjom uključuju stanje s:

- nedostatnim vremenom za ispravno obavljanje ili dovršavanje relevantnih dužnosti;
- nepotpunim, ograničenim ili na drugi način neodgovarajućim informacijama za ispravno obavljanje dužnosti;
- nedostatnim iskustvom, nedostatnom uvježbanošću i/ili nedostatnom edukacijom; i
- neodgovarajućim resursima za ispravno obavljanje dužnosti.

330.3 Važnost prijetnje će ovisiti o čimbenicima kao što su razmjer u kojem profesionalni računovođa u gospodarstvu radi s drugima, relativni hijerarhijski položaj u poslovanju i razina nadzora i pregleda koji se provode u vezi s radom. Ocijenit će se važnost prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za uklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- pribavljanje dodatnih savjeta ili dodatnog uvježbavanja;
- osiguranje da se raspoláže odgovarajućim vremenom za obavljanje relevantnih dužnosti;
- dobivanje pomoći od nekoga s potrebnom stručnošću;
- konzultiranje, gdje je odgovarajuće, s:
 - nadređenima unutar poslodavne organizacije;
 - neovisnim ekspertima; ili
 - relevantnim profesionalnim tijelom.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

330.4 Kada se prijetnje ne mogu otkloniti ili ublažiti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođe u gospodarstvu će utvrditi hoće li odbiti obaviti dužnosti o kojima se radi. Ako profesionalni računovođa u gospodarstvu utvrdi da je odbijanje primjereno, razlozi za takvu odluku će se jasno priopćiti.

ODJELJAK 340

Financijski interesi

340.1 Profesionalni računovođe u gospodarstvu mogu imati financijske interese ili mogu imati saznanja o financijskim interesima članova najuže ili uže obitelji koji, u određenim okolnostima, mogu stvoriti prijetnje postupanju u skladu s temeljnim načelima. Na primjer, prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti temeljem osobnog interesa mogu nastati kroz postojanje motiva i mogućnosti manipuliranja informacijama u vezi s osjetljivošću na promjene cijena kako bi se stekla financijska korist. Primjeri okolnosti koje mogu stvoriti prijetnje temeljem osobnog interesa uključuju situacije gdje profesionalni računovođa u gospodarstvu ili neki član njegove najuže ili uže obitelji:

- ima izravan ili neizravan financijski interes u poslodavnoj organizaciji te na vrijednost tog financijskog interesa mogu izravno utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
- je podoban za bonus povezan s profitom te na vrijednost tog bonusa mogu izravno utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
- posjeduje izravne ili neizravne opcije na dionice u poslodavnoj organizaciji, na čiju vrijednost izravno mogu utjecati odluke koje donese profesionalni računovođa u gospodarstvu;
- posjeduje izravne ili neizravne opcije na dionice u poslodavnoj organizaciji koje su, ili će uskoro biti, pogodne za iskorištenje; ili
- može postati podoban za opcije na dionice u poslodavnoj organizaciji ili bonuse povezane s uspješnošću ako su postignuti određeni ciljevi.

340.2 Ocijenit će se važnost svake prijetnje i primijenit će se mjere zaštite kada je to nužno za otklanjanje prijetnje ili njezino ublažavanje na prihvatljivu razinu. Pri ocjenjivanju važnosti svake prijetnje i, kada je nužno, pri određivanju primjerenih mjera zaštite koje treba primijeniti kako bi se otklonila prijetnja ili ublažila na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u gospodarstvu ocijenit će vrstu financijskog interesa. To uključuje ocjenjivanje važnosti financijskog interesa i određivanje je li on izravan ili neizravan. Što tvori značajan ili vrijedan udjel u nekoj organizaciji, razlikovat će se od osobe do osobe, ovisno o okolnostima povezanima s osobom. Primjeri takvih mjera zaštite uključuju:

- politike i postupke za odbor neovisan o menadžmentu po kojima će se određivati razine ili oblik nagrađivanja višeg menadžmenta;

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- objavljivanje svih relevantnih interesa, i bilo kakvih planova prodaje relevantnih dionica onima koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom, u skladu sa svim internim politikama;
- konzultiranje, gdje je to primjereno, s nadređenima unutar poslodavne organizacije;
- konzultiranje, gdje je to primjereno, s onima koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom ili s relevantnim profesionalnim tijelima;
- postupke interne ili eksterne revizije; i
- ažurnu edukaciju o etičkim pitanjima i o pravnim ograničenjima i drugom regulativom u vezi s potencijalnom zloupotrebom povlaštenih informacija pri trgovanju.

340.3 Profesionalni računovođa u gospodarstvu neće manipulirati informacijama, niti će koristiti povjerljive informacije za osobnu korist.

ODJELJAK 350

Poticaji

Primanje ponuda

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

- (c) savjetovanje članova uže ili najuže obitelji o relevantnim prijetnjama i mjerama zaštite gdje su oni potencijalno u položaju koji može imati za posljedicu ponudu poticaja, na primjer, kao posljedice njihovog stanja zaposlenosti; i
- (d) obavijestiti više razine menadžmenta ili one koji su zaduženi za upravljanje poslodavnom organizacijom ukoliko su njegovi članovi najuže i uže obitelji zaposleni kod konkurencije ili potencijalnih dobavljača te organizacije.

Davanje ponuda

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

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

DEFINICIJE

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

Prihvatljiva razina (Acceptable level)	Razina na kojoj bi razborita i obaviještena treća osoba, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, zaključila da nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.
Oglašavanje (Advertising)	Priopćavanje javnosti informacija o uslugama ili vještinama koje nudi profesionalni računovođa u javnoj praksi s namjerom pribavljanja profesionalnog posla.
Klijent za kojeg se izražava uvjerenje (Assurance client)	Odgovorna stranka je osoba, ili više osoba, koje: (a) u angažmanu s izravnim izvješćivanjem, su odgovorne za predmet ispitivanja; ili (b) angažmanu temeljenom na tvrdnji, su odgovorne za informacije o predmetu ispitivanja i mogu biti odgovorne za predmet ispitivanja.
Angažman s izražavanjem uvjerenja (Assurance engagement)	Angažman u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak oblikovan da poveća stupanj povjerenja namjeravanih korisnika koji nisu odgovorna stranka o ishodu ocjenjivanja ili mjerenja predmeta ispitivanja prema nekom kriteriju. (Za upute o angažmanu s izražavanjem uvjerenja vidjeti Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Framework for Assurance Engagements) koji je izdao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board) koji opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja te navodi angažmane u kojima se primjenjuju Međunarodni revizijski standardi (International Standards on Auditing (ISAs), Međunarodni standardi za angažmane uvida (International Standards on Review Engagements (ISREs) i Međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)).
Tim za izražavanje uvjerenja	(a) svi članovi angažiranog tima u angažmanu s izražavanjem uvjerenja; (b) svi ostali unutar tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(Assurance team)

s izražavanjem uvjerenja, uključujući:

- (i) one koji preporučuju nagradu za rukovođenje, ili obavljaju izravni nadzor, rukovode ili provode drugi nadzor nad angažmanom s izražavanjem uvjerenja, partnera u vezi s obavljanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- (ii) one koji za angažman s izražavanjem uvjerenja pružaju konzultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i
- (iii) one koji provode kontrolu kvalitete za angažman s izražavanjem uvjerenja, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete za angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Klijent revizije

(Audit client)

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

Revizijski angažman

(Audit engagement)

Angažman s razumnim uvjerenjem u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama (ili pružaju istinit i fer prikaz ili fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama) u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, kao što je angažman koji se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. To uključuje zakonsku reviziju koja je revizija zahtijevana zakonodavstvom ili drugom regulativom.

Revizijski tim

(Audit team)

- (a) svi članovi angažiranog tima u revizijskom angažmanu;
- (b) svi ostali unutar tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana, uključujući:
 - (i) one koji preporučuju nagradu za rukovođenje, ili obavljaju izravni nadzor, rukovode ili provode drugi nadzor nad revizijskim angažmanom, partnera u vezi s obavljanjem revizijskog angažmana, uključujući sve hijerarhijski više razine

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

sve do tvrtkinog glavnog ili rukovodećeg partnera (izvršnog direktora ili njegovog ekvivalenta);

(ii) one koji za revizijski angažman pružaju konzultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i

(iii) one koji provode kontrolu kvalitete za revizijski angažman, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrole kvalitete za revizijske angažmane;

(c) svi oni unutar umrežene tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod revizijskog angažmana.

Uža obitelj

(Close family)

Roditelj, dijete ili polubrat ili polusestra koji nisu članovi najuže obitelji.

Uvjetovana naknada

(Contingent fee)

Naknada izračunata prema unaprijed utvrđenoj osnovici povezanoj s ishodom transakcije ili rezultatom usluge koju obavi tvrtka. Naknada koju ustanovi sud ili drugo javno tijelo nije uvjetovana naknada.

Izravni financijski interes

(Direct financial interest)

Financijski interes:

(a) u izravnom posjedu i pod kontrolom neke osobe ili subjekta (uključujući onaj koji na diskrecijskoj osnovi rukovode drugi); ili

(b) posjedovan posredno radi koristi preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklada ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt imaju kontrolu ili mogućnost utjecati na ulagateljske odluke.

Direktor ili funkcionar

(Director or officer)

Oni koji su zaduženi za upravljanje subjektom ili koji djeluju u jednakovrijednom svojstvu, neovisno o nazivu koji imaju, a koji se mogu razlikovati od zakonodavstva do zakonodavstva.

Angažirani partner

(Engagement partner)

Partner ili druga osoba u tvrtki koji su odgovorni za angažman i njegovo obavljanje te za izvješće koje se izdaje u ime tvrtke i koji, gdje se zahtijeva, imaju odgovarajuće ovlasti od profesionalnog, zakonskog ili regulatornog tijela.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

Postupak oblikovan radi osiguranja objektivnog ocjenjivanja, u vrijeme ili prije izdavanja izvješća, značajnih prosudbi koje je stvorio angažirani tim

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(Engagement quality control review	te zaključaka do kojih je došao tim pri formuliranju izvješća.
Angažirani tim (Engagement team)	Svi partneri i osoblje koji obavljaju angažman i sve osobe koje je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka koje u angažmanu obavljaju postupke s izražavanjem uvjerenja. On isključuje vanjske eksperte koje je angažirala tvrtka ili umrežena tvrtka.
Postojeći računovođa (Existing accountant)	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji je trenutno imenovan za obavljanje revizije ili pružanje računovodstvenih, poreznih, konzultantskih ili sličnih usluga klijentu.
Vanjski ekspert (External expert)	Osoba (koja nije partner ili član profesionalnog osoblja, uključujući i privremenog osoblja, tvrtke ili umrežene tvrtke) ili organizacija koje raspolažu vještinama, znanjem i iskustvom u područjima koja nisu računovodstvo ili revidiranje, i čiji se rad na tom području koristi kao pomoć profesionalnim računovođama u pribavljanju dostatnih i primjerenih dokaza.
Financijski interes (Financial interest)	Interes u dionicama ili drugim vrijednosnim papirima, zadužnicama, zajmovima i drugim dužničkim instrumentima subjekta, uključujući i prava i obveze stjecanja takvog interesa i derivative izravno povezane s takvim interesom.
Financijskih izvještaji (Financial statements)	Strukturirani prikaz povijesnih financijskih informacija, uključujući i povezanih bilješki, namijenjen za priopćavanje o subjektivim ekonomskim resursima ili obvezama u vremenskoj točki ili o njihovim promjenama tijekom razdoblja u skladu s okvirom financijskog izvještavanja. Povezane bilješke uobičajeno sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge objašnjavajuće informacije. Taj naziv se može odnositi na cjeloviti skup financijskih izvještaja, ali se također može odnositi na pojedinačni financijskih izvještaj, na primjer, na bilancu ili račun prihoda i rashoda i povezane objašnjavajuće bilješke.
Financijski izvještaji o kojima će tvrtka izraziti mišljenje (Financial statements on	U slučaju pojedinačnog subjekta, financijski izvještaji tog subjekta. U slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, također poznatih kao financijski izvještaji grupe, konsolidirani financijski izvještaji.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

which the firm will express
an opinion)

Tvrtka (Firm)	<ul style="list-style-type: none">(a) samostalni profesionalni računovođa, ortakluk ili korporacija profesionalnih računovođa;(b) subjekt koji kontrolira takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način; i(c) subjekt kojeg kontroliraju takve stranke kroz vlasništvo, rukovođenje ili na drugi način.
Povijesne financijske informacije (Historical financial information)	Informacije izražene u financijskim terminima u vezi s nekim određenim subjektom, izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava, o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u određenoj točki vremena u prošlosti.
Najuža obitelj (Immediate family)	Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član obitelji.
Neovisnost (Independence)	Neovisnost obuhvaća: <ul style="list-style-type: none">(a) Neovisnost mišljenja – stanje svjesnosti koje dopušta izražavanje zaključka bez da na njega djeluju učinci koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu te tako omogućavajući osobi da djeluje na pošten način, objektivno i s profesionalnim skepticizmom.(a) Neovisnost u nastupu – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko važne da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila, uzimajući u obzir sve određene činjenice i okolnosti, da su kompromitirani poštenje, objektivnost ili profesionalni skepticizam tvrtke ili člana revizijskog tima.
Neizravni financijski interes (Indirect financial interest)	Financijski interes posjedovan radi koristi preko kolektivnog investicijskog modusa, imovine, zaklade ili drugog posrednika nad kojim osoba ili subjekt nemaju kontrolu ili mogućnost utjecati na ulagateljske odluke.
Ključni revizijski partner	Angažirani partner, osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

(Key audit partner)	angažmana i drugi revizijski partneri, ako ih ima, u angažiranom timu koji donose ključne odluke ili prosudbe o značajnim pitanjima u vezi s revizijom financijskih izvještaja o kojima će tvrtka izraziti mišljenje. Ovisno o okolnostima i ulogama osoba u reviziji, “drugi revizijski partneri” mogu uključiti, na primjer, revizijske partnere odgovorne za značajna ovisna društva ili ogranke.
Izlistani subjekt (Listed entity)	Subjekt čije su dionice ili dug u kotaciji ili izlistane u priznatoj burzi ili kojima se trguje prema regulativi priznate burze ili drugog ekvivalentnog tijela.
Mreža (Network)	Veća struktura: <ul style="list-style-type: none">(a) koja je usmjerena na kooperaciju; i(b) koja je jasno usmjerena na diobu profita i troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili menadžment, zajedničke politike i postupke kontrole kvalitete, koja koristi zajedničko ime kao brend ili značajan dio profesionalnih resursa.
Umrežena tvrtka (Network firm)	Tvrtka ili subjekt koji pripadaju mreži.
Ured (Office)	Zasebna podgrupa, bilo da je organizirana po zemljopisnim ili poslovnim linijama.
Profesionalni računovođa (Professional accountant)	Osoba koja je član IFAC-ove članice.
Profesionalni računovođa u gospodarstvu (Professional accountant in business)	Profesionalni računovođa zaposlen ili angažiran u izvršnom ili neizvršnom svojstvu u takvim područjima kao što su trgovina, industrija, usluge, javni sektor, obrazovanje neprofitni sektor, regulativna tijela ili profesionalna tijela ili je profesionalni računovođa pod ugovorom takvih tijela.
Profesionalni računovođa u javnoj praksi (Professional accountant in public practice)	Profesionalni računovođa, neovisno o funkcionalnoj klasifikaciji (na primjer, revizija, porez ili konzalting) u tvrtki koja pruža profesionalne usluge. Taj se naziv također koristi za tvrtku profesionalnih računovođa u javnoj praksi.
Profesionalne usluge (Professional services)	Usluge koje zahtijevaju računovodstvene ili povezane vještine koje obavlja profesionalni računovođa, uključujući i računovodstvene usluge,

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

revizijske usluge, porezne usluge, usluge menadžmentskog konzaltinga i usluge financijskog menadžmenta.

Subjekt od javnog interesa (Public interest entity)	(a) izlistani subjekt; i (b) subjekt: <ul style="list-style-type: none">(i) definiran regulativom ili zakonodavstvom kao subjekt od javnog interesa; ili(ii) za kojeg se regulativom ili zakonodavstvom zahtijeva da se revizija obavlja u skladu s istim zahtjevima neovisnosti koji su primjenjivi na revizije izlistanih subjekata. Takvu regulativu može donijeti bilo koji relevantni regulator, uključujući i neki regulator revizije.
Povezani subjekt (Related entity)	Subjekt koji ima jedan od sljedećih odnosa s klijentom: <ul style="list-style-type: none">(a) subjekt koji ima izravnu ili neizravnu kontrolu nad klijentom ako je klijent značajan za takav subjekt;(b) subjekt s izravnim financijskim interesom u klijentu ako subjekt ima značajan utjecaj na klijenta i interes u klijentu je značajan za takav subjekt;(c) subjekt nad kojim klijent ima izravnu ili neizravnu kontrolu;(d) subjekt u kojem klijent, ili subjekt povezan s klijentom prema navedenom pod (c), ima izravan financijski interes koji omogućava značajni utjecaj nad takvim subjektom i interes je značajan za klijenta i njegove povezane subjekte iz (c); i(e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom klijenta (“sestrinsko društvo”) ako su sestrinsko društvo i klijent oboje značajni subjektu koji kontrolira i klijenta i sestrinsko društvo.
Klijent uvida (Review client)	Subjekt u vezi s kojim tvrtka obavlja angažman uvida.
Angažman s obavljanjem uvida (Review Engagement)	Angažman s izražavanjem uvjerenja, obavljen u skladu s Međunarodnim standardima za angažmane uvida (International Standards on Review Engagements (ISRE)) ili ekvivalentnim, u kojem profesionalni

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

računovođa u javnoj praksi izražava zaključak o tome je li uočio, na temelju postupaka koji ne pružaju sve dokaze koji bi bili potrebni u slučaju obavljanja revizije, postojanje nečega zbog čega smatra da financijski izvještaji nisu pripremljeni, u svim značajnijim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Tim za obavljanje uvida (Review team)

- (a) svi članovi angažiranog tima za angažman s obavljanjem uvida; i
- (b) svi ostali unutar tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana s obavljanjem uvida, uključujući:
 - (i) one koji preporučuju nagrade za, ili obavljaju izravni nadzor, rukovođenje ili ostali nadzor, angažiranog partnera u vezi s izvođenjem angažmana s obavljanjem uvida, uključujući sve one koji su na svim hijerarhijski višim nivoima iznad angažiranog partnera pa sve do tvrtkinog glavnog ili rukovodećeg partnera (izvršnog direktora ili ekvivalenta);
 - (ii) one koji pružaju konzultacije o određenim tehničkim pitanjima i specifičnostima za pojedine djelatnosti, transakcije ili događaje; i
 - (iii) one koji obavljaju kontrolu kvalitete angažmana, uključujući i one koji obavljaju pregled kontrola kvalitete za angažmane; i
- (c) svi oni unutar umrežene tvrtke koji mogu izravno utjecati na ishod angažmana s obavljanjem uvida.

Financijski izvještaji posebne namjene (Special purpose financial statements)

Financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja oblikovanim kako bi određenim korisnicima ispunio potrebe za financijskim informacijama.

Oni koji su zaduženi za upravljanje (Those charged with governance)

Osobe s odgovornošću za nadziranje strateškog usmjeravanja subjekta i obveza u vezi s odgovornostima subjekta. To uključuje nadziranje procesa financijskog izvještavanja.

IESBA-ov KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

Datum stupanja na snagu

Ovaj Kodeksu je na snazi od 1. siječnja 2011. godine; ranija primjena je dopuštena. Na Kodeks se odnose sljedeće prijelazne odredbe:

Subjekti od javnog interesa

1. Odjeljak 290 Kodeksa sadrži dodatne odredbe o neovisnosti kada je subjekt od javnog interesa revizijski klijent ili klijent za obavljanje uvida. Te dodatne odredbe, koje su primjenjive zbog nove definicije subjekta od javnog interesa ili uputa iz točke 290.26, na snazi su od 1. siječnja 2012. godine. U vezi zahtjeva za rotacijom partnera, primjenjuju se prijelazne odredbe sadržane niže u točkama 2 i 3.

Rotacija partnera

2. Za partnera koji je podložan odredbama o rotaciji iz točke 290.151 jer ispunjava uvjete iz definicije novog pojma “ključni revizijski partner,” i partner nije ni angažirani partner niti je osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana, odredbe o rotaciji su na snazi za revizije i uvide financijskih izvještaja za godine koje započinju na 15. prosinca 2011. godine, ili nakon toga datuma. Na primjer, u slučaju klijenta revizije kojem je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, ključni revizijski partner, koji nije ni angažirani partner niti osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana, a koji je radio kao ključni revizijski partner kroz razdoblje od sedam ili više godina (tj. revizije od 2003. do 2010. godine), zahtijevalo bi se rotiranje nakon rada kroz razdoblje od još jedne godine u svojstvu angažiranog partnera (tj. nakon dovršavanja revizije za 2011. godinu).
3. Za angažiranog partnera ili nekog pojedinca odgovornog za pregled kontrole kvalitete angažmana koji je neposredno prije preuzimanja neke od tih uloga radio kao drugi ključni revizijski partner za klijenta, i koji je, na početku prve fiskalne godine započete 15. prosinca 2010. godine ili nakon toga datuma, radio kao angažirani partner ili osoba odgovorna za pregled kontrole kvalitete angažmana kroz šest ili manje godina, odredbe o rotaciji su na snazi za revizije ili uvide financijskih izvještaja za godine koje započinju na 15. prosinca 2011. godine, ili nakon tog datuma. Na primjer, u slučaju klijenta revizije kojem je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, partner koji je radio u nekoj drugoj ulozi kao ključni revizijski parter kroz razdoblje od četiri godine (tj. revizije od 2002. do 2005. godine) i kasnije kao angažirani partner kroz razdoblje od pet godina (tj. revizije od 2006. do 2010. godine) zahtijevalo bi se rotiranje nakon rada kroz razdoblje od još jedne godine u svojstvu angažiranog partnera (tj. nakon dovršavanja revizije za 2011. godinu).

Usluge koje ne uključuju izražavanje uvjerenja

4. Točke 290.156-290.219 bave se pružanjem usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja nekom klijentu revizije ili klijentu uvida. Ako se na datum stupanja na snagu ovog Kodeksa pružaju usluge nekom klijentu revizije ili klijentu uvida i usluge su bile dopustive prema Kodeksu iz lipnja 2005. godine (revidiranom u srpnju 2006. godine) ali su ili zabranjene ili podvrgnute ograničenjima prema revidiranom Kodeksu, tvrtka može nastaviti pružanje takve usluga samo ako je ugovaranje usluge i započinjanje usluge bilo prije 1. siječnja 2011. godine i ako se dovrši prije 1. srpnja 2011. godine.

Naknade – relativna veličina

5. Točka 290.222 propisuje da će se, u vezi s klijentom revizije ili klijentom uvida koji je subjekt od javnog interesa, kada je ukupni iznos naknade od tog klijenta i njegovih povezanih subjekata (ovisno o razmatranjima u točki 290.27) za dvije uzastopne godine veći od 15% od ukupnih naknada tvrtke koja izražava mišljenje o financijskim izvještajima, obaviti pregled prije izdavanja ili pregled poslije izdavanja (kako je opisano u točki 290.222) revizije koja se odnosi na drugu godinu. Taj je zahtjev na snazi za revizije ili uvide financijskih izvještaja koji obuhvaćaju godine koje započinju na 15. prosinca 2010. godine, ili nakon toga datuma. Na primjer, u slučaju klijenta revizije kojem je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, ako ukupne naknade od klijenta prijeđu 15% granične vrijednosti za 2011. godinu i 2012. godinu, pregled prije izdavanja ili pregled poslije izdavanja primijenio bi se u vezi s revizijom financijskih izvještaja za 2012. godinu.

Politike nagrađivanja i ocjenjivanja

6. Točka 290.229 propisuje da ključni revizijski partner neće biti ocjenjivan ili nagrađivan temeljem svog uspjeha u prodavanju svom klijentu revizije usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja. Ovaj zahtjev je na snazi od 1. siječnja 2012. godine. Međutim, ključni revizijski partner može primiti nagradu nakon 1. siječnja 2012. godine temeljeno na ocjenjivanju njegovog uspjeha u prodaji klijentu revizije usluga koje ne uključuju izražavanje uvjerenja obavljena prije navedenog datuma.