

International Federation of Accountants  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
New York, New York 10017 USA

Ovo izdanje je pripremio Međunarodno udruženje računovođa (IFAC). Cilj ovoga izdanja je služenje javnom interesu, jačanje računovodstvene struke diljem svijeta i doprinos razvoju snažne međunarodne ekonomije postavljanjem i poticanjem na pridržavanje stručnih standarda visoke kvalitete, zalaganje za međunarodno usklađivanje tih standarda, te raspravljanje o problemima od javnog interesa tamo gdje je profesionalno vještačenje najpotrebnije.

Ovo izdanje se može besplatno skinuti s IFAC-ovih stranica na adresi <http://www.ifac.org>. Odobreni tekst je objavljen na engleskom jeziku.

IFAC smatra dobrodošlima sve primjedbe i komentare na ovaj priručnik. Slobodno ih možete poslati poštom na gore navedenu adresu ili elektronskom poštom na adresu [IAASBpubs@ifac.org](mailto:IAASBpubs@ifac.org).

Copyright © Siječanj 2007 Međunarodno udruženje računovođa (IFAC). Sva prava pridržana. Ovaj priručnik je dozvoljeno kopirati ukoliko se takve kopije koriste u akademske ili privatne svrhe i ne prodaje se ili šire dalje, te ukoliko svaka kopija sadrži slijedeću postavku:

“Copyright © Siječanj 2007, Međunarodno udruženje računovođa. Sva prava pridržana. Koristiti uz dozvolu”.

U protivnom, potrebno je pismeno odobrenje IFAC-a za reprodukciju, spremanje ili prosljeđivanje ovog dokumenta, osim ukoliko je zakonom odobreno drugačije. Kontaktirati [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 1-931949-66-2

# **PRIRUČNIK MEĐUNARODNE REVIZIJE, ANGAŽMANA IZRAŽAVANJA UVJERENJA I ETIKE**

**IZDANJE 2007**

## **Djelokrug priručnika**

Ovaj priručnik objedinjava informacije Međunarodnog udruženja računovođa (IFAC) i trenutno važećih objava iz revizije, osiguranja i etike koje je izdao IFAC do 1. siječnja 2007.

Tekst objava nakon tog datuma je u ovom priručniku osjenčan.

## **Kako je organiziran ovaj priručnik**

Sadržaj priručnika je podijeljen u slijedeća poglavlja:

Bitne promjene od izdanja priručnika 2006. i skorašnji događaji .....	3
Priručne informacije Međunarodnog udruženja računovođa (IFAC) .....	
Etika .....	4
Revizija, pregled, angažmani izražavanje uvjerenja i srodne usluge .....	129

## **BITNE PROMJENE OD IZDANJA PRIRUČNIKA 2006. I SKORAŠNJI DOGAĐAJI**

Ovaj priručnik poziva se na Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (IAPC) koji pripada Međunarodnom udruženju računovođa (IFAC). Od 1. travnja 2002. Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja (IAASB) zamijenio je Odbor za međunarodnu revizijsku praksu (IAPC).

Ovaj priručnik poziva se i na Međunarodni komitet za računovodstvene standarde (IASC). Od 1. travnja 2002. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) izdaje Međunarodne standarde financijskih izvještaja (MSFI), koji su se prethodno nazivali Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS). Ukoliko nije drugačije naznačeno, reference na MRS-e i MSFI-e u ovom priručniku odnose se na MRS-e i MSFI-e koji su bili na snazi na datum izdanja objave. Sukladno s time, čitatelji se upozoravaju da se ravnaju prema najnovijem MRS-u ili MSFI-u ukoliko isti postoji.

# ETIKA

---

	Stranica
Kodeks etike profesionalnih računovođa (izdan u lipnju 2005, stupio na snagu 30. lipnja, 2006).....	5
Revizija paragrafa 290, Neovisnost – Angažman s izražavanjem uvjerenja (Izdano u srpnju 2006, stupa na snagu 31. prosinca 2008).....	124

---

Za daljnje informacije o Odboru za međunarodne etičke standarde računovođa, tekuća zbivanja i pristup objavljenim prednacrtima, posjetite IESBA stranice na IFAC-ovim web stranicama na adresi <http://www.ifac.org/>

**KODEKS ETIKE PROFESIONALNIH  
RAČUNOVOĐA**  
(Na snazi od 30.lipnja, 2006)

**SADRŽAJ**

---

	Stranica
UVOD.....	6
DIO A: OPĆA PRIMJENA KODEKSA .....	7
100 Uvod i temeljna načela .....	8
110 Poštenje .....	14
120 Objektivnost.....	15
130 Profesionalna sposobnost i dužna pažnja .....	16
140 Povjerljivost .....	17
150 Profesionalno ponašanje .....	19

## UVOD

Misija Međunarodnog udruženja računovođa (IFAC), kao što je postavljeno u osnutku, glasi: svjetski razvoj i napredak profesije računovodstva s usklađenim standardima, sposobnim pružati usluge trajno visoke kvalitete u interesu javnosti”. Provodeći ovu misiju, uprava IFAC’a je ustanovila Komisiju etičkih standarda za računovođe s ciljem razvoja i izdavanja (pod svojim pokroviteljstvom) etičkih standarda visoke kvalitete i ostalih službenih izjava za profesionalne računovođe za upotrebu širom svijeta.

Ovaj *Kodeks etike profesionalnih računovođa* uspostavlja etičke zahtjeve za profesionalne računovođe. Član IFAC-a ili tvrtke ne bi smio primjenjivati blaže standarde od onih navedenih u ovom Kodeksu. Međutim, ukoliko je IFAC-ovom članu ili tvrtki zakonom ili propisom zabranjeno pridržavati se određenih djelova ovog Kodeksa, isti se moraju pridržavati ostalih djelova ovog Kodeksa.

Neka zakonodavstva mogu imati zahtjeve i smjernice koje su u suprotnosti s ovim Kodeksom. Profesionalne računovođe moraju biti svjesni tih razlika i pridržavati se strožih zahtjeva i smjernica, osim ako je to zakonom ili propisom zabranjeno.

## **DIO A — OPĆA PRIMJENA KODEKSA**

	Stranica
Odlomak 100 Uvod i temeljna načela.....	8
Odlomak 110 Poštenje .....	14
Odlomak 120 Objektivnost .....	15
Odlomak 130 Profesionalna sposobnost i dužna pažnja.....	16
Odlomak 140 Povjerljivost .....	17
Odlomak 150 Profesionalno ponašanje.....	19

## ODLOMAK 100

### Uvod i temeljna načela

- 100.1 Prepoznatljivi znak računovodstvene struke je prihvaćanje odgovornosti za djelovanje u interesu javnosti. Dakle, odgovornost **profesionalnog računovođe\*** se ne sastoji samo u zadovoljavanju potreba individualnog klijenta ili poslodavca. Svojim djelovanjem u interesu javnosti, profesionalni računovođa trebao bi razmotriti i provoditi etičke zahtjeve ovog kodeksa.
- 100.2 Ovaj kodeks se sastoji od 3 dijela. Dio A uspostavlja temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir za primjenu tih načela. Konceptualni okvir pruža smjernice za primjenu temeljnih etičkih načela. Profesionalni računovođe moraju provoditi ovaj konceptualni okvir kako bi mogli prepoznati eventualne prijetnje temeljnim načelima, procijeniti njihov značaj, te ukoliko takve prijetnje nisu **očito beznačajne\***, da poduzmu mjere opreza kako bi ih uklonili ili smanjili do prihvatljive razine, tako da ne budu narušena temeljna etička načela.
- 100.3 Dijelovi B i C prikazuju kako primijeniti konceptualni okvir u određenim situacijama. Oni sadrže primjere mjera opreza koje bi se mogle poduzeti protiv prijetnji temeljnim načelima, te također sadrže primjere situacija gdje ne postoje prikladne mjere opreza protiv ustanovljenih prijetnji, pa stoga djelovanje ili odnos koji je izvor tih prijetnji treba jednostavno izbjegavati. Dio B se odnosi na **profesionalne računovođe u javnoj praksi\***. Dio C se odnosi na **profesionalne računovođe u poduzećima\***. Profesionalni računovođe u javnoj praksi također mogu naći smjernice za određene situacije u C dijelu.

### Temeljna načela

- 100.4 Profesionalni računovođa se mora držati slijedećih temeljnih načela:

*(a) Poštenje*

Profesionalni računovođa treba biti pošten i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

*(b) Objektivnost*

Profesionalni računovođa ne smije dozvoliti da pristranost, sukob interesa ili neumjestan utjecaj sa strane nadvlada vlastite profesionalne i poslovne prosudbe.

*(c) Profesionalna sposobnost i dužna pažnja*

Profesionalni računovođa ima neprestanu dužnost da održava razinu znanja i sposobnosti u profesiji koje su potrebne kako bi klijent ili poslodavac dobio stručnu profesionalnu uslugu, zasnovanu na suvremenim kretanjima u praksi, zakonu i metodologijama. Profesionalni računovođa prilikom pružanja **profesionalnih usluga\*** mora biti marljiv i raditi u skladu s prikladnim metodologijama te profesionalnim standardima.

*(d) Povjerljivost*

Profesionalni računovođa treba poštovati povjerljivost informacija stečenih putem profesionalnih i poslovnih odnosa i ne smije razotkriti bilo koju tako pridobivenu informaciju trećim stranama bez posebnog i odgovarajućeg ovlaštenja, osim ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili potreba za razotkrivanjem istih. Povjerljive informacije dobivene kao rezultat profesionalnih i poslovnih odnosa ne smiju se koristiti za osobnu korist profesionalnog računovođe ili treće strane.

*(e) Profesionalno ponašanje*

Profesionalni računovođa treba provoditi važeće zakone i propise, te bi trebao izbjegavati bilo koju radnju koja narušava ugled struke.

Svaki od ovih temeljnih načela je razrađen detaljnije u točkama 110 – 150.

## **Pristup konceptualnog okvira**

100.5 Profesionalni računovođa se može naći u situaciji u kojoj postoji mogućnost ugrožavanja temeljnih načela struke. Nemoguće je definirati i predvidjeti svaku situaciju koja može ugroziti ta načela i definirati postupke koji će to ublažiti. Nadalje, priroda poslovnih obveza i zadataka se može razlikovati, te uzrokovati različite vrste prijetnji, koje zahtjevaju primjenu različitih mjera zaštite. Konceptualni okvir, koji od profesionalnog računovođe zahtjeva da otkrije, procjeni i poduzme mjere za odupiranje prijetnjama nepoštivanja temeljnih načela, umjesto da samo slijedi određena pravila koja su možda i proizvoljna, je prema tome u javnom interesu. Ovaj Kodeks donosi okvire koji pomažu profesionalnom računovođi da otkrije, procijeni i odgovori na prijetnje nepoštivanja temeljnih načela. Ukoliko prijetnje nisu očito beznačajne, profesionalni računovođa bi trebao primjeniti mjere zaštite za uklanjanje prijetnji ili njihovo smanjenje na prihvatljivu razinu, gdje temeljna načela više nisu ugrožena.

---

\* VIDI DEFINICIJE

- 100.6 Profesionalni računovođa je obvezan procjeniti svaku prijetnju nepoštivanja temeljnih načela, ukoliko zna ili bi se s razlogom moglo očekivati da poznaje okolnosti ili odnose koji bi mogli ugroziti poštivanje temeljnih načela.
- 100.7 Profesionalni računovođa bi trebao uzeti u obzir, kako kvantitativne, tako i kvalitativne čimbenike prilikom određivanja značajnosti neke prijetnje. Ukoliko profesionalni računovođa ne može primjeniti odgovarajuće mjere zaštite, trebao bi odbiti ili prekinuti započetu profesionalnu uslugu, ili ukoliko je potrebno odreći se klijenta (u slučaju računovodstva u javnoj praksi) ili dati otkaz poslodavcu (u slučaju profesionalnog računovođe u poduzeću).
- 100.8 Profesionalni računovođa može nenamjerno ugroziti provođenje ovog Kodeksa. Takva nenamjerna povreda, ovisno o prirodi i značaju konkretnog slučaja, ne mora nužno ugroziti poštivanje temeljnih načela, ukoliko je povreda otkrivena, odmah ispravljena i ako su poduzete nužne mjere zaštite.
- 100.9 Dijelovi B i C ovog Kodeksa sadrže primjere čiji je cilj opisati kako primjeniti konceptualni okvir. Primjeri nisu zamišljeni, niti bi ih trebalo shvaćati kao iscrpnu listu svih mogućih okolnosti iz iskustva profesionalnih računovođa koje bi mogle prouzročiti prijetnje nepoštivanja temeljnih načela. Posljedično, nije dovoljno da profesionalni računovođa jednostavno provodi primjere kao što su prikazani, nego bi konceptualni okvir trebalo prilagoditi pojedinačnim situacijama s kojima se suočava profesionalni računovođa.

### **Prijetnje i mjere zaštite**

- 100.10 Poštivanje temeljnih načela može biti ugroženo stjecajem različitih okolnosti. Mnoge prijetnje se mogu svrstati u slijedeće kategorije:
- (a) prijetnje osobnih interesa, koje mogu nastati kao posljedica financijskih ili drugih interesa profesionalnog računovođe ili člana njegove uže ili **najuže obitelji\***,
  - (b) prijetnje samoprovjere, koje mogu nastati kad prethodnu prosudbu mora provjeriti profesionalni računovođa odgovoran za istu prosudbu,
  - (c) prijetnje zagovaranja, koje mogu nastati kad profesionalni računovođa zagovara stav ili mišljenje do te mjere da može ugroziti objektivnost,

---

\* VIDI DEFINICIJE

- (d) prijetnje poznavanja, koje mogu nastati kada zbog bliskih odnosa, profesionalni računovođa pokaže previše razumijevanja za interese drugih, te
- (e) prijetnje zastrašivanja, koja može nastati kad je objektivnost profesionalnog računovođe narušena zbog prijetnji, stvarnih ili umišljenih.

Dijelovi B i C ovog Kodeksa pružaju primjere okolnosti koje mogu uzrokovati navedene tipove prijetnji za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno profesionalne računovođe u poduzećima. Profesionalni računovođe u javnoj praksi mogu naći smjernice za svoje specifične situacije također i u dijelu C.

100.11 Mjere zaštite koje mogu ukloniti ili smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu mogu se svrstati u dvije osnovne skupine:

- (a) Mjere zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili propisima; te
- (b) Mjere zaštite u radnoj okolini.

100.12 Mjere zaštite stvorene profesijom, zakonom ili propisima uključuju, ali nisu ograničene na:

- Obrazovanje, obuku i iskustvo nužno za bavljenje profesijom.
- Nužnost neprekidnog stručnog usavršavanja.
- Pravila korporativnog upravljanja.
- Standarde struke.
- Profesionalne ili propisane nadzorne i disciplinske postupke.
- Vanjska provjera izvješća, prihoda, komunikacije i informacija profesionalnog računovođe od zakonski opunomoćene treće strane.

100.13 Dijelovi B i C ovog Kodeksa, razmatraju mjere zaštite u radnoj sredini za profesionalne računovođe u javnoj praksi, odnosno one u poduzećima.

100.14 Određene mjere zaštite mogu povećati vjerojatnost prepoznavanja ili odbijanja neetičkog ponašanja. Takve mjere zaštite, stvorene u računovodstvenoj profesiji, zakonima, propisima ili u poduzećima obuhvaćaju, ali nisu ograničene na:

- Učinkovite i dobro razgllašene sustave žalbi kojima upravljaju poduzeća, struka ili regulator, a koji omogućavaju suradnicima, poslodavcima ili javnim osobama da ukažu na neprofesionalno ili neetičko ponašanje.
- Izričita obveza prijave povrede etičkih načela.

100.15 Priroda mjera zaštite koje je potrebno primijeniti ovisit će o okolnostima. Prilikom izricanja stručnog mišljenja, profesionalni

računovođa treba uzeti u obzir što bi razborita i upućena treća strana, upoznata sa svim važnim informacijama, uključujući značajnost prijetnji i poduzete mjere zaštite, proglasila neprihvatljivim.

### Rješavanje etičkih sukoba

100.16 Prilikom procjene poštivanja etičkih načela, profesionalni računovođa može doći u situaciju da mora razriješiti sukob u primjeni temeljnih načela.

100.17 Prilikom pokretanja bilo službenog ili neslužbenog procesa razrješavanja sukoba, profesionalni računovođa mora uzeti u obzir slijedeće, bilo sam ili skupa s drugima, kao dio procesa razrješavanja:

- (a) značajne činjenice,
- (b) etička pitanja o kojima je riječ,
- (c) temeljna načela koja se dovode u pitanje,
- (d) uspostavljeni unutarnji postupci, te
- (e) alternativni postupci.

Razmotrivši navedena pitanja, profesionalni računovođa bi trebao odrediti prikladan postupak koji je u skladu s ustanovljenim temeljnim načelima. Profesionalni računovođa bi također trebao odmjeriti posljedice svakog mogućeg postupka. Ukoliko pitanje ostane nerješeno, profesionalni računovođa trebao bi se obratiti za pomoć ostalim prikladnim osobama iz **tvrtke**\* ili poduzeća u postizanju rješenja.

100.18 Ukoliko sporno pitanje uključuje sukob sa ili unutar organizacije, profesionalni računovođa bi također trebao razmotriti savjetovanje s rukovodstvom organizacije, kao što su odbor direktora ili revizijski odbor.

100.19 U interesu je profesionalnog računovođe da dokumentira suštinu spornog pitanja i pojedinosti svih vođenih rasprava i donešenih odluka u svezi s pitanjem.

100.20 Ukoliko se značajni sukob ne može riješiti, profesionalni računovođa može zatražiti stručni savjet od odgovarajućeg stručnog tijela ili pravnog savjetnika, te na taj način dobiti smjernice za rješavanje etičkih pitanja bez povrede tajnosti. Primjerice, profesionalni računovođa može naići na zloupotrebu ili prijevaru, čije prijavljivanje može ugroziti njegovu obvezu poštivanja povjerljivosti. U tom bi slučaju profesionalni

---

\* VIDI DEFINICIJE

računovođa trebao zatražiti pravni savjet u prosuđivanju da li je prijava potrebna.

- 100.21 Ukoliko nakon što su sva odgovarajuća rješenja iscrpljena etički sukob i dalje ostane nerješen, profesionalni računovođa bi trebao, ako je moguće, odbiti povezanost s predmetom koji uzrokuje sukob. Profesionalni računovođa može u određenim okolnostima procjeniti da je primjereno povući se iz **radnog tima**\* ili odustati od određenog zadatka, odreći se posla ili čak napustiti tvrtku ili poduzeće.

## **ODLOMAK 110**

### **Poštenje**

- 110.1 Načelo poštenja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu poštenu i iskreni u profesionalnim i poslovnim odnosima. Načelo poštenja također podrazumijeva pravednost i vjerodostojnost.
- 110.2 Profesionalni računovođa ne bi smio biti povezan s izvješćima, prijavama, priopćenjima ili drugim informacijama ukoliko sumnjaju da:
- (a) sadrže materijalno netočnu ili varljivu izjavu,
  - (b) sadrže nemarno sročene izjave ili informacije, ili
  - (c) izostavljaju ili prikrivaju potrebne informacije, gdje bi takav propust ili nejasnoća mogli navesti na krivo mišljenje.
- 110.3 Profesionalni računovođa neće se smatrati da krši stavak 110.2 ukoliko dostavi promijenjeno izvješće u pogledu pitanja iz točke 110.2.

## **ODLOMAK 120**

### **Objektivnost**

- 120.1 Načelo objektivnosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da ne dozvole da pristranost, sukob interesa ili neumjestan utjecaj sa strane nadvladaju vlastite profesionalne i poslovne prosudbe.
- 120.2 Profesionalni računovođa može biti izložen situacijama koje mogu narušiti objektivnost. Nemoguće je predvidjeti i opisati sve takve situacije. Odnose koji uzrokuju pristranost ili neumjestno utječu na stručno mišljenje profesionalnog računovođe treba izbjegavati.

## **ODLOMAK 130**

### **Profesionalna sposobnost i dužna pažnja**

- 130.1 Načelo profesionalne sposobnosti i dužne pažnje nameće profesionalnim računovođama sljedeće obveze:
- (a) da održavaju razinu znanja i sposobnosti u profesiji koje su potrebne kako bi klijent ili poslodavac dobio stručnu profesionalnu uslugu, te
  - (b) da prilikom pružanja profesionalnih usluga budu marljivi i u skladu s prikladnim tehničkim i profesionalnim standardima.
- 130.2 Stručna profesionalna usluga zahtjeva čvrstu i pouzdanu procjenu prilikom primjene stručnog znanja i vještine pri pružanju te usluge. Stručnost se može podijeliti u dvije posebne faze:
- (a) stjecanje profesionalne sposobnosti, te
  - (b) održavanje profesionalne sposobnosti.
- 130.3 Održavanje profesionalne sposobnosti zahtjeva neprekidno praćenje i razumijevanje značajnih tehničkih profesionalnih i poslovnih kretanja. Neprekidno stručno usavršavanje razvija i održava sposobnosti koje omogućavaju profesionalnom računovođi stručno djelovanje u profesionalnim sredinama.
- 130.4 Marljivost obuhvaća dužnost djelovanja u skladu sa zahtjevima zadatka, oprezno, temeljito i pravodobno.
- 130.5 Profesionalni računovođa treba poduzeti korake da bi osigurao onima koji obavljaju profesionalne zadatke u njegovoj nadležnosti odgovarajuću obuku i nadzor.
- 130.6 Ukoliko je potrebno, profesionalni računovođa treba klijentima, poslodavcima i ostalim korisnicima profesionalnih usluga ukazati na ograničenja svojstvena uslugama, kako bi izbjegao pogrešno tumačenje izraženog mišljenja kao utvrđenje činjenica.

## ODLOMAK 140

### Povjerljivost

- 140.1 Načelo povjerljivosti nameće profesionalnim računovođama obvezu da se suzdrže od:
- (a) razotkrivanja, izvan tvrtke ili poduzeća, povjerljivih informacija stečenih putem profesionalnih i poslovnih odnosa bez posebnog i odgovarajućeg ovlaštenja, osim ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili potreba za razotkrivanjem istih,
  - (b) korištenja povjerljivih informacija dobivenih kao rezultat profesionalnih i poslovnih odnosa za osobnu korist profesionalnog računovođe ili treće strane.
- 140.2 Profesionalni računovođa treba ostati povjerljiv i u društvenoj sredini. Profesionalni računovođa mora biti vrlo oprezan da ne bi nehotice razotkrio povjerljive informacije, posebice u okolnostima duge povezanosti s poslovnim partnerom ili članom uže ili **najuže obitelji** \*.
- 140.3 Profesionalni računovođa također mora čuvati povjerljive informacije od budućeg klijenta ili poslodavca.
- 140.4 Profesionalni računovođa također treba obratiti pažnju na povjerljivost informacija unutar tvrtke ili poduzeća.
- 140.5 Profesionalni računovođa bi trebao poduzeti sve korake kako bi osigurao da osoblje pod njegovim nadzorom, te osobe koje su pružile savjet i pomoć poštuju načelo povjerljivosti profesionalnog računovođe.
- 140.6 Potreba pridržavanja načela povjerljivosti nastavlja se i nakon prestanka odnosa profesionalnog računovođe i klijenta ili poslodavca. Ukoliko profesionalni računovođa promijeni zaposlenje ili stekne novog klijenta, on ima pravo primijeniti prethodna iskustva. Međutim, profesionalni računovođa ne smije upotrijebiti ili razotkriti povjerljive informacije koje je stekao ili primio kao rezultat prethodnog profesionalnog ili poslovnog odnosa.
- 140.7 Profesionalni računovođe obvezni su ili mogu razotkriti povjerljive informacije, odnosno njihovo razotkrivanje je opravdano u slijedećim okolnostima:
- (a) razotkrivanje informacija dozvoljeno je zakonom i odobreno od strane klijenta ili poslodavca,
  - (b) razotkrivanje informacija obvezno je po zakonu, primjerice:

---

\* VIDI DEFINICIJE

- (i) izrada dokumentacije ili drugih dokaza za potrebe pravnog procesa, ili
  - (ii) dojava nadležnim organima povrede zakona koje izadu na vidjelo, te
- (c) Postoji profesionalna dužnost ili pravo razotkrivanja informacija, ukoliko nije zakonom zabranjeno:
- (i) da se udovolji provjeri kvalitete od strane članice udruge ili profesionalne udruge,
  - (ii) da se odazove na upit ili istragu članice udruge ili nadzornog tijela,
  - (iii) da se zaštite profesionalni interesi profesionalnog računovođe u pravnim procesima, ili
  - (iv) da se udovolji tehničkim standardima i etičkim zahtjevima.

140.8 Pri odlučivanju da li razotkriti povjerljive informacije, profesionalni računovođa trebao bi razmotriti slijedeća pitanja:

- (a) da li bi interesi svih strana, uključujući i treće strane čiji interesi mogu biti pogođeni, mogli biti povrijeđeni ukoliko klijent ili poslodavac pristane na razotkrivanje informacija od strane profesionalnog računovođe,
- (b) da li su sve bitne informacije poznate i utemeljene do izvedive granice; ukoliko situacija sadrži neutemeljene činjenice, nepotpune informacije ili neutemeljene zaključke, treba stručno ocjeniti da li i na koji način razotkriti informacije, te
- (c) vrsta priopćenja koje se očekuje i kome je namijenjeno; točnije, profesionalni računovođa trebao bi biti uvjeren da su oni kojima je priopćenje upućeno odgovarajući primatelji.

## **ODLOMAK 150**

### **Profesionalno ponašanje**

150.1 Načelo profesionalnog ponašanja nalaže profesionalnom računovođi provođenje važećih zakona i propisa, te izbjegavanje bilo kojih radnji koje mogu narušiti ugled struke. To uključuje radnje koje bi razborita i upućena treća strana, upoznata sa svim bitnim informacijama, ocjenila da negativno utječu na ugled struke.

150.2 Profesionalni računovođe ne smiju narušiti ugled struke prilikom osobne promidžbe i unapređenja. Profesionalni računovođe moraju biti iskreni i vjerodostojni i ne bi smjeli:

- (a) Pretjerivati u polaganju prava na usluge koje mogu pružiti, kvalifikacije koje posjeduju ili iskustva koja su postigli; ili
- (b) Omalovažavati tuđi rad ili stvarati neosnovane usporedbe.

## **DIO B—PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U JAVNOJ PRAKSI**

	Stranica
Odjeljak 200 Uvod.....	21
Odjeljak 210 Profesionalni poziv.....	36
Odjeljak 220 Sukob interesa .....	30
Odjeljak 230 Druga mišljenja .....	32
Odjeljak 240 Naknade i drugi oblici nagrada .....	33
Odjeljak 250 Marketing stručnih usluga .....	35
Odjeljak 260 Darovi i gostoljubivost.....	36
Odjeljak 270 Čuvanje klijentove imovine.....	37
Odjeljak 280 Objektivnost- sve usluge .....	38
Odjeljak 290 Neovisnost- angažman s izražavanjem uvjerenja .....	39

## ODJELJAK 200

### Uvod

- 200.1 Ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir prikazan u dijelu A treba primijeniti na profesionalne računovođe u javnoj praksi. Primjeri koji su prikazani u narednim odlomcima nisu, niti se trebaju interpretirati kao, iscrpna lista svih mogućih situacija s kojima se susreće profesionalni računovođa u javnoj praksi, a koje mogu biti prijetnja usklađenosti s temeljnim načelima profesionalne etike. Sukladno tome, nije dovoljno da se profesionalni računovođa u javnoj praksi oslanja samo na prezentirane primjere, već su ipak ovi primjeri samo okvir kojeg bi se računovođa trebao pridržavati u pojedinim slučajevima s kojima se suočava.
- 200.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ne smije biti angažiran u bilo kakvom poslu, zvanju ili aktivnosti koja umanjuje ili može umanjiti njegovo poštenje, objektivnost ili dobar ugled struke te koja posljedično može utjecati na neusklađenost s pruženim profesionalnim uslugama.

### Prijetnje i mjere zaštite

- 200.3 Postoje brojne okolnosti koje potencijalno mogu prijetiti temeljnim načelima profesionalne etike. Mnoge prijetnje ulaze u sljedeće kategorije:
- (a) osobni interes,
  - (b) samoprovjera,
  - (c) zagovaranje;
  - (d) poznavanje i
  - (e) zastrašivanje.

Ove prijetnje se dalje pojašnjavaju u dijelu A ovog Kodeksa.

Priroda i značaj ovih prijetnji mogu se razlikovati ovisno o tome da li proizlaze iz pružanja usluga **klijentu za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja\***, **klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja\*** a ne provodi revizija financijskih izvještaja ili **klijentu za kojeg se ne provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.\***

---

\* vidjeti definicije.

200.4 Primjeri okolnosti u kojima mogu nastati prijetnje osobnih interesa profesionalnog računovođe u javnoj praksi uključuju, ali se i ne ograničavaju samo na, sljedeće:

- **financijski interes**\* klijenta ili zajednički financijski interes s klijentom,
- neprikladna ovisnost o ukupnoj naknadi za pružanje usluge klijentu,
- bliski poslovni odnos s klijentom,
- zabrinutost zbog mogućnosti gubitka klijenta,
- potencijalno namještanje s klijentom,
- **potencijalne naknade za pružanje usluge klijentu\*** koje se odnose na **angažman s izražavanjem uvjerenja**,\*
- pozajmica klijentu ili od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje ili od bilo kojih njegovih direktora ili službenika.

200.5 Primjeri okolnosti pod kojima mogu nastati prijetnje samoprovjere uključuju, ali se i ne ograničavaju samo na, sljedeće:

- otkrivanje značajne pogreške za vrijeme ponovne procjene rada profesionalnog računovođe u javnoj praksi,
- izvještavanje o djelovanju financijskog sustava nakon što je profesionalni računovođa bio uključen u njihovo oblikovanje ili implementaciju,
- pripremanje originalnih podataka kako bi se oblikovala izvješća koja su predmetom rada dogovorenog angažmana,
- profesionalni računovođa kao član **tima koji izražava uvjerenje\*** za klijenta je u funkciji **direktora ili službenika\*** tog klijenta ili je nedavno bio u tim funkcijama,
- profesionalni računovođa kao član tima koji izražava uvjerenje za klijenta jest sada ili je nedavno bio angažiran od strane klijenta kako bi izravno ili neizravno utjecao na posao koji je predmetom angažmana,
- pružanje usluge klijentu koja izravno utječe na predmet angažmana za izražavanje uvjerenja.

200.6 Primjeri okolnosti pod kojima mogu nastati prijetnje zagovaranja uključuju ali se i ne ograničavaju samo na, sljedeće:

- promoviranje dionica **društva koje kotira na tržištu kapitala\*** kada je to društvo klijent za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja,
- djelovanje kao zagovornik u korist klijenta za kojeg se izražava uvjerenje a koji je u parnici ili sporu s trećim stranama.

200.7 Primjeri okolnosti pod kojima mogu nastati prijetnje poznavanja uključuju ali se i ne ograničavaju samo na, sljedeće:

---

\* vidjeti definicije.

- član angažiranog tima je u bliskom ili neposrednom obiteljskom odnosu s direktorom ili službenikom klijenta,
- član angažiranog tima je u bliskom ili neposrednom obiteljskom odnosu sa zaposlenikom klijenta koji je na položaju koji mu omogućuje da upotrijebi izravan ili značajan utjecaj na predmet angažmana,
- prethodni partner poduzeća ima funkciju direktora ili službenika klijenta ili zaposlenika koji je na položaju koje mu omogućuje da upotrijebi izravan ili značajan utjecaj na predmet angažmana,
- primanje poklona ili povlaštenog tretmana od klijenta, osim ako se radi o vrijednosti koja je potpuno beznačajna,
- dugoročno udruživanje osoblja viših hijerarhijskih razina s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje.

200.8 Primjeri okolnosti pod kojima mogu nastati prijetnje zastrašivanja uključuju, ali se i ne ograničavaju samo na, sljedeće:

- prijetnja otpustom ili zamjenom s pozicije angažmana za klijenta,
- prijetnja sudskom tužbom,
- pritisak na profesionalnog računovođu da neprikladno umanjí opseg posla kako bi se smanjio iznos naknade za pružanje usluge klijentu.

200.9 Profesionalni računovođa u javnoj praksi može smatrati da specifične okolnosti mogu biti razlogom nastanka izvanrednih prijetnji poštivanju jednog ili više temeljnih načela profesionalne etike. Očigledno, takve izvanredne prijetnje nije moguće razvrstati. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba uvijek biti pripravan na takve okolnosti i prijetnje bilo da je riječ o profesionalnim ili poslovnim odnosima.

200.10 Mjere zaštite koje mogu ukloniti prijetnje ili ih umanjiti na prihvatljivu razinu mogu se razvrstati u dvije temeljne kategorije:

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

Primjeri profesionalnih, zakonskih ili regulatornih mjera zaštite opisani su u točki 100.12 u dijelu A ovog Kodeksa.

200.11 Značajne mjere zaštite u radnoj okolini će se razlikovati ovisno o okolnostima. Mjere zaštite u radnoj okolini uključuju mjere zaštite na razini poduzeća i specifične mjere zaštite na razini angažmana. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba prosuditi kako je najbolje postupiti u slučaju identificirane prijetnje. Prilikom takve prosudbe, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti što bi razborita i upućena treća osoba, koja je upoznata sa svim značajnim informacijama, uključujući značajnost prijetnje i primijenjene mjere zaštite, smatrala prihvatljivim. Na ovo razmatranje će utjecati predmeti kao što su značajnost prijetnje, vrsta angažmana i struktura poduzeća.

## 200.12 Mjere zaštite u radnoj okolini na razini poduzeća mogu uključivati:

- takav stil vođenja poduzeća kojim se naglašava značaj poštivanja temeljnih načela profesionalne etike,
- takav stil vođenja poduzeća kojim se od članova tima koji provodi angažman s izražavanjem uvjerenja očekuje da djeluju u javnom interesu,
- politike i postupci implementacije i praćenja kontrole kvalitete angažmana,
- dokumentirane politike koje se odnose na identificiranje prijetnji poštivanju temeljnih načela profesionalne etike, procjenu značajnosti takvih prijetnji te identificiranje i primjenu mjera zaštite kako bi se uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu one prijetnje koje nisu potpuno beznačajne.
- za ona poduzeća koja provode angažmane s izražavanjem uvjerenja, dokumentirane politike **neovisnosti**\* koje se odnose na identificiranje prijetnji u kontekstu neovisnosti, procjenu značajnosti tih prijetnji te procjenu i primjenu mjera zaštite kako bi se prijetnje koje nisu potpuno beznačajne uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu,
- dokumentirane interne politike i postupci koji zahtijevaju poštivanje temeljnih načela profesionalne etike,
- politike i postupke koji omogućavaju identifikaciju interesa ili odnosa između tvrtke ili članova angažiranog tima i klijenata,
- politike i postupke praćenja te, ukoliko je potrebno, nadgledanje korištenja primljenih prihoda od jednog klijenta,
- korištenje različitih partnera i angažiranih timova sa zasebnim linijama izvješćivanja o pruženim uslugama koje se ne odnose na angažman s izražavanjem uvjerenja, klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja,
- politike i postupke kojima se pojedincima, koji nisu članovi angažiranog tima, zabranjuje neprikladno utjecanje na rezultat angažmana,
- pravovremeno priopćavanje politika i procedura tvrtke, uključujući bilo kakve promjene u njima, svim partnerima i svom stručnom osoblju, te odgovarajući trening i edukacija o takvim politikama i postupcima,
- određivanje člana višeg menadžmenta koji će biti odgovoran za nadzor nad adekvatnim djelovanjem sustava kontrole kvalitete tvrtke,
- obavještavanje partnera i stručnog osoblja o onim klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja i o povezanim društvima od kojih moraju biti neovisni,
- disciplinski mehanizam kako bi unaprijedili poštivanje politika i postupaka,
- objavljene politike i postupke kako bi ohrabрили i osnažili osoblje da s osobljem koji se nalaze na višim razinama unutar tvrtke

---

\* vidjeti definicije.

raspravi bilo koja pitanja koja se odnose na njihovo poštivanje temeljnih načela profesionalne etike.

200.13 Specifične mjere zaštite u radnoj okolini na razini angažmana mogu uključivati:

- ukoliko je potrebno, uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da preispita obavljani posao ili da na neki drugi način pruži savjet,
- savjetovanje s neovisnom trećom stranom, kao što je odbor neovisnih direktora, stručno regulatorno tijelo ili drugi profesionalni računovođa,
- raspravljanje o etičkim pitanjima s onima koji su ovlašteni upravljati klijentom,
- izvješćivanje onih koji su ovlašteni upravljati klijentom o vrsti pruženih usluga i visini zaračunate naknade,
- uključivanje druge tvrtke da obavi ili ponovno obavi pojedine dijelove angažmana,
- rotiranje seniora u timu koji provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.

200.14 Ovisno o vrsti angažmana, profesionalni računovođa u javnoj praksi može se također osloniti na klijentove implementirane mjere zaštite. Međutim, u cilju umanjenja prijetnji na prihvatljivu razinu nije moguće isključivo oslanjanje na takve mjere zaštite.

200.15 Mjere zaštite unutar klijentova sustava i postupci mogu uključivati:

- mjere kojima osobe koje nisu u upravi klijenta potvrđuju ili odobravaju dogovor o provedbi angažmana između klijenta i tvrtke u javnoj praksi,
- klijent ima kompetentne zaposlenike s iskustvom i radnim stažem koji će donositi upravljačke odluke,
- klijent je implementirao interne postupke koji osiguravaju objektivnost prilikom odobravanja angažmana koji se ne odnose na izražavanje uvjerenja,
- klijent ima takvu strukturu korporativnog upravljanja koja omogućuje odgovarajući nadzor i komunikacije povezane s uslugama tvrtke.

## **ODJELJAK 210**

### **Profesionalni poziv**

#### **Prihvaćanje klijenta**

- 210.1 Prije prihvaćanja novog odnosa s klijentom, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti da li će to prihvaćanje uzrokovati bilo koje prijetnje uvažavanja temeljnih načela profesionalne etike. Potencijalne prijetnje cjelovitosti ili profesionalnom ponašanju mogu nastati zbog, primjerice, upitnih stvari koje se povezuju s klijentom (njegovim vlasnicima, upravom ili aktivnostima).
- 210.2 Klijentove odluke koje, ako su poznate, mogu utjecati na poštivanje temeljnih načela profesionalne etike uključuju, primjerice klijentovu uključenost u nezakonite aktivnosti (kao što je pranje novca), nepoštenje ili praksu upitnog financijskog izvještavanja.
- 210.3 Potrebno je procijeniti značajnost bilo koje prijetnje. Ako identificirane prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ukoliko je potrebno primijeniti ih da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu.
- 210.4 Odgovarajuće mjere zaštite mogu uključiti upoznavanje i razumijevanje klijenta, njegovih vlasnika, menadžera i odgovornih osoba za njegovo upravljanje i poslovne aktivnosti, ili pribavljanje klijentove izjave kojom se obvezuje da će unaprijediti praksu korporativnog upravljanja ili internih kontrola.
- 210.5 Tamo gdje nije moguće umanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, prije prihvaćanja odnosa s klijentom, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba ukloniti te prijetnje.
- 210.6 Odluke o prihvaćanju klijenta trebaju se periodično preispitati za višekratne angažmane kod istog klijenta.

#### **Prihvaćanje angažmana**

- 210.7 Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba dogovoriti da će pružiti samo one usluge za koje je i kompetentan. Prije prihvaćanja specifičnog angažmana za klijenta, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti da li će takvo prihvaćanje uzrokovati bilo koje prijetnje uvažavanja temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, prijetnja osobnog interesa u kontekstu profesionalne sposobnosti i dužne pažnje nastaje ako angažirani tim nema ili ne može postići, onu sposobnost koja je potrebna za prikladnu provedbu angažmana.
- 210.8 Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba procijeniti značajnost identificiranih prijetnji i, ako one nisu potpuno beznačajne, potrebno je

primijeniti mjere zaštite koliko je god to potrebno da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključivati:

- postizanje odgovarajućeg razumijevanja vrste djelatnosti klijenta, složenosti njegova poslovanja, specifične zahtjeve angažmana te svrhu, vrstu i opseg posla koji je potrebno obaviti,
- upoznavanje gospodarske grane kojoj pripada klijent ili predmeta rada,
- posjedovanje ili postizanje iskustva s važećom regulativom ili zahtjevima izvješćivanja,
- dodjeljivanje dovoljnog broja osoba s potrebnom sposobnošću,
- korištenje stručnjaka gdje je to potrebno,
- određivanje stvarnog vremenskog okvira obavljanja angažmana,
- udovoljavanje politikama kontrole kvalitete i postupcima koji su oblikovani kako bi pružili razumno uvjerenje da su specifični angažmani preuzeti samo onda kada se mogu stručno obaviti.

210.9 Kada se namjerava osloniti na savjet ili rad stručnjaka, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba ocijeniti da li je opravdano takvo pouzdanje. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti čimbenike kao što su ugled, stručnost, dostupni izvori te primjenjivi profesionalni i etički standardi. Takve informacije mogu se dobiti iz prethodnih veza sa stručnjacima ili konzultiranjem s drugima.

### **Promjene u profesionalnom pozivu**

210.10 Profesionalni računovođa u javnoj praksi od kojeg se traži da zamijeni drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi ili koji razmatra ponudu za angažmanom koju trenutno obavlja drugi profesionalni računovođa u javnoj praksi, treba odrediti da li postoje bilo koji profesionalni ili neki drugi razlozi, za neprihvatanje takvog angažmana, kao što su okolnosti koje prijete udovoljavanju temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, ako profesionalni računovođa u javnoj praksi prihvati angažman prije upoznavanja svih važnih činjenica, može postojati prijetnja profesionalnoj sposobnosti i dužnoj pažnji.

210.11 Značajnost prijetnji treba se procijeniti. Ovisno o vrsti angažmana, to može zahtijevati izravnu komunikaciju s **postojećim računovođom**\* kako bi se utvrdile činjenice i okolnosti koje stoje iza predložene promjene računovođa, tako da profesionalni računovođa u javnoj praksi može odlučiti da li bi bilo prikladno prihvatiti takav angažman. Primjerice, očigledni razlozi za promjenu u imenovanju računovođe možda se neće u potpunosti odnositi na činjenice i mogu uzrokovati neslaganje s postojećim računovođom, što može utjecati na odluku o prihvaćanju imenovanja.

---

\* vidjeti definicije.

210.12 Postojeći računovođa je pod obvezom povjerljivosti. Razina do koje profesionalni računovođa u javnoj praksi može i treba raspravljati o poslovima klijenta s predloženim računovođom će ovisiti o vrsti angažmana te o:

- (a) tome da li je postignuta dozvola klijenta da se o tome raspravlja, ili
- (b) pravnim ili etičkim zahtjevima koji se odnose na takve rasprave i objavljivanje, a koji mogu razlikovati ovisno o sudskoj nadležnosti.

210.13 U odsustvu specifičnih uputa od strane klijenta, postojeći računovođa ne treba redovno dobrovoljno davati informacije o klijentovom poslu. Okolnosti pod kojima može biti prikladno objaviti povjerljive informacije prikazane su u odjeljku 140 dijela A ovog Kodeksa.

210.14 Ukoliko identificirane prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i primijeniti ih ako je potrebno da bi se takve prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu.

210.15 Takve mjere zaštite mogu uključivati:

- potpuno i slobodno raspravljanje o klijentovu poslu s postojećim računovođom,
- ispitivanje postojećeg računovođe kako bi se pribavila poznata informacija o bilo kojim činjenicama ili okolnostima koje, prema mišljenju postojećeg računovođe, predloženi računovođa treba biti svjestan prije odlučivanja o prihvaćanju angažmana,
- prilikom odgovaranja na zahtjeve da se izloži ponuda za posao, oblikovanje ponude za posao prije prihvaćanja angažmana, podrazumijeva kontaktiranje postojećeg računovođe, tako da se mogu provesti upiti o tome da li postoje bilo kakvi profesionalni ili drugi razlozi zašto imenovanje u novog računovođu ne bi trebalo biti prihvaćeno.

210.16 Profesionalni računovođa u javnoj praksi će uobičajeno trebati postići klijentovu dozvolu, najbolje u pismenom obliku, kako bi započeo raspravu s postojećim računovođom. Jednom kada je takva dozvola dobivena, postojeći računovođa treba postupati u skladu s relevantnim pravnim i drugim regulativama prilikom upravljanja takvim zahtjevima. Informacije koje pruža postojeći računovođa, potrebno je pružiti iskreno i nedvosmisleno. Ako predloženi računovođa nije u mogućnosti da komunicira s postojećim računovođom, predloženi računovođa treba na druge načine pokušati prikupiti informacije o bilo kakvim mogućim prijetnjama kao, primjerice, upitima trećih strana te pozadinskim ispitivanjem viših razina menadžmenta ili onih koji su ovlašteni upravljati poslovanjem klijenta.

210.17 Tamo gdje se prijetnje ne mogu ukloniti ili umanjiti na prihvatljivu razinu primjenom određenih mjera zaštite, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba, odbiti angažman osim ako potrebne činjenice nisu prikupljene na drugi način.

210.18 Od profesionalnog računovođe u javnoj praksi može se tražiti da obavi posao koji prati ili nadopunjuje posao postojećeg računovođe. Takve okolnosti mogu biti razlogom potencijalnih prijetnji profesionalnoj sposobnosti i dužnoj pažnji koje rezultiraju iz, primjerice, nedostatka informacija ili iz ne cjelovitih informacija. Mjere zaštite protiv takvih prijetnji uključuju upozorenje postojećem računovođi o predloženom radu, koje će mu omogućiti da osigura bilo kakvu značajnu informaciju potrebnu za odgovarajuće poduzimanje posla.

## ODJELJAK 220

### Sukob interesa

- 220.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba poduzeti razumne korake kako bi identificirao okolnosti koje mogu dovesti do sukoba interesa. Takve okolnosti mogu biti razlogom nastanka prijetnji poštivanja temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, prijetnja u kontekstu objektivnosti može nastati kada se profesionalni računovođa u javnoj praksi izravno konkurira klijentu ili ima zajednički pothvat ili slični dogovor s glavnim konkurentom klijenta. Prijetnja objektivnosti ili povjerljivosti, također, može nastati kada profesionalni računovođa u javnoj praksi obavlja usluge za klijente čiji su interesi u sukobu ili se klijenti međusobno spore oko dotičnog posla ili transakcija.
- 220.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba procijeniti značajnost bilo koje prijetnje. Prije prihvaćanja ili nastavka odnosa s klijentom ili specifičnog angažmana, bez obzira da li profesionalni računovođa u javnoj praksi ima bilo kakve poslovne interese ili odnose s klijentom ili trećom stranom, procjena značajnosti uključuje razmatranje o tome što bi moglo biti razlogom nastanka prijetnji. Ako prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i, ako je potrebno, primijeniti ih da bi se takve prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu.
- 220.3 Ovisno o okolnostima koje daju povoda nastanku konflikta, mjere zaštite trebaju redovito uključivati profesionalnog računovođu u javnoj praksi:
- a) obavještanje klijenta o poslovnom interesu ili aktivnostima tvrtke koji mogu predstavljati sukob interesa, i postizanje pristanka klijenta za djelovanje u takvim okolnostima, ili
  - b) obavještanje svi poznatih značajnih strana da profesionalni računovođa u javnoj praksi za dvije ili više strana obavlja posao gdje postoji sukob njihovih pojedinačnih interesa, i postizanje pristanka klijenta za takav rad ili
  - c) obavještanje klijenta da profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža predložene usluge isključivo samo za jednog klijenta (primjerice, u pojedinoj grani tržišta ili u pogledu specifične usluge) i postizanje pristanka klijenta za takav rad.
- 220.4 Sljedeće dodatne mjere zaštite također se trebaju uzeti u obzir:
- (a) korištenje zasebnih angažiranih timova i
  - (b) postupci sprječavanja pristupa informacijama (primjerice, strogo određeno fizičko odvajanje takvih timova, povjerljivo i sigurno ispunjavanje podataka) i

- (c) jasne smjernice za članove angažiranog tima o pitanjima sigurnosti i povjerljivosti i
- (d) sklapanje sporazuma o povjerljivosti između zaposlenika i partnera tvrtke i
- (e) redovno ispitivanje primjene mjera zaštite od strane seniora pojedinaca koji nisu uključeni u značajne klijentove angažmane.

220.5 Tamo gdje sukob interesa uzrokuje prijetnju jednom ili više temeljnih načela profesionalne etike, uključujući objektivnost, povjerljivost ili profesionalno ponašanje, koja ne može biti uklonjena ili umanjena na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštite, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba zaključiti da je neprikladno prihvaćanje specifičnog angažmana ili treba zaključiti da se odbija jedan ili više angažmana gdje postoji sukob interesa.

220.6 U slučaju kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi tražio pristanak klijenta da može surađivati s drugom stranom (koja može ili ne mora biti postojeći klijent) u pogledu posla gdje postoji sukob pojedinačnih interesa, a kada klijent nije dao pristanak, profesionalni računovođa u javnoj praksi ne smije nastaviti obavljati posao za jednu od strana koje su povodom nastanka sukoba interesa.

## ODJELJAK 230

### Druga mišljenja

- 230.1 Situacije u kojima se od profesionalnog računovođe u javnoj praksi očekuje da pruži drugo mišljenje o provedbi računovodstva, revizije, izvještavanja ili drugih standarda ili načela u specifičnim okolnostima ili transakcijama, uz pomoć ili u ime kompanije ili društva koje nije postojeći klijent, mogu uzrokovati prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, u uvjetima kada se drugo mišljenje ne temelji na istom skupu činjenica, koje su bile dostupne postojećem računovođi ili se temelji na neodgovarajućem dokazu, može postojati prijetnja profesionalnoj sposobnosti i dužnoj pažnji. Značajnost ove prijetnje će ovisiti o okolnostima takvog zahtjeva i svih drugih dostupnih činjenica i pretpostavki koje su značajne za izražavanje profesionalne prosudbe.
- 230.2 Kada se od profesionalnog računovođe u javnoj praksi traži da pruži drugo mišljenje, profesionalni računovođa treba procijeniti značajnost prijetnji i ako prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ako je potrebno, primijeniti ih da bi se takve prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključiti traženje klijentovog odobrenja za kontaktiranje postojećeg računovođe, opisivanje ograničenja koje se odnose na mišljenje u komunikaciji s klijentom i osiguranje kopije mišljenja za postojećeg računovođu.
- 230.3 Ako kompanija ili poslovni subjekt za koju se izražava mišljenje ne dozvoljava komunikaciju s postojećim računovođom, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti da li je, uzevši u obzir sve okolnosti, prikladno pružiti traženo mišljenje.

## ODJELJAK 240

### Naknade i druge vrste nagrada

240.1 Na početku pregovora o profesionalnim uslugama, profesionalni računovođa u javnoj praksi može odrediti bilo koji iznos naknade koji smatra odgovarajućim. Činjenica da jedan profesionalni računovođa u javnoj praksi može odrediti nižu naknadu nego drugi računovođa, nije samo po sebi neetično. Ipak, mogu postojati prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike koje proizlaze iz određenog iznosa naknade. Primjerice, opasnost od osobnog interesa u kontekstu profesionalne sposobnosti i dužne pažnje nastaje ako je naknada određena tako nisko da se po toj cijeni može teško izvršiti angažman u skladu s prihvatljivim tehničkim i profesionalnim standardima.

240.2 Značajnost takvih prijetnji će ovisiti o čimbenicima kao što su određeni iznos naknade i usluge na koju se naknada odnosi. U kontekstu ovih potencijalnih prijetnji, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ukoliko je potrebno, primijeniti ih da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Mjere zaštite koje se mogu primijeniti uključuju:

- osiguravanje informiranosti klijenta o uvjetima angažmana te osobito, o osnovi na temelju koje su naknade zaračunane, i podacima o vrstama usluga koje su pokrivena tim određenim iznosom naknade,
- određivanje primjerenog vremenskog roka i kvalificiranog osoblja za provedbu tih zadataka.

240.3 Potencijalne naknade se općenito koriste za određene vrste angažmana u kojem se ne izražava uvjerenje<sup>1</sup>. Međutim, ove naknade mogu u određenim okolnostima uzrokovati prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike. One mogu uzrokovati prijetnju osobnog interesa u kontekstu objektivnosti. Značajnost takvih opasnosti ovisit će o čimbenicima kao što su:

- vrsta angažmana,
- visina mogućeg iznosa naknade,
- osnove određivanja naknade,
- pitanje da li će neovisna treća strana ispitati ishod ili rezultat transakcija.

240.4 Značajnost takvih opasnosti treba biti procijenjena, i ako ove prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ukoliko je

---

<sup>1</sup> Potencijalne naknade za usluge u kojima se ne izražava uvjerenje, a koje se pružaju klijentima za koje je ugovoren angažman s izražavanjem uvjerenja, su objašnjene u odjeljku 290 ovog dijela Kodeksa.

potrebno, primijeniti ih da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključivati:

- unaprijed napisani sporazum s klijentom koji se odnosi na revizorsku naknadu,
- pružanje informacija o uslugama koje obavlja profesionalni računovođa u javnoj praksi i osnovu za određivanje naknade, namjeravanim korisnicima,
- politiku kontrole kvalitete i procedure,
- ispitivanje rada profesionalnog računovođe u javnoj praksi koje provodi objektivna treća strana.

240.5 U određenim okolnostima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti od klijenta naknadu za upućivanje ili proviziju. Primjerice, ukoliko profesionalni računovođa u javnoj praksi ne pruža određene specifične usluge, profesionalni računovođa može primiti naknadu za upućivanje tekućeg klijenta na drugog profesionalnog računovođu u javnoj praksi ili drugog stručnjaka (eksperta). Profesionalni računovođa u javnoj praksi može primiti proviziju od treće strane (primjerice dobavljača softvera) koja se odnosi na prodaju dobara ili usluga klijentu. Primanje takve naknade za upućivanje ili provizije može dovesti do opasnosti od osobnog interesa u kontekstu objektivnosti, profesionalne sposobnosti i dužne pažnje.

240.6 Isto tako, profesionalni računovođa u javnoj praksi može platiti naknadu za upućivanje kako bi pridobio klijenta, primjerice kada je poslovni subjekt i dalje klijent drugog profesionalnog računovođe u javnoj praksi, ali zahtijeva specijalističke usluge koje mu ne pruža postojeći računovođa. Plaćanje takve naknade za upućivanje može, također, stvoriti opasnost od osobnog interesa u kontekstu objektivnosti, te profesionalne sposobnosti i dužne pažnje.

240.7 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ne smije platiti ili primiti naknadu za upućivanje ili proviziju, osim ako nije uspostavio mjere zaštite kojima uklanja prijetnje ili ih umanjuje na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključivati:

- objavljivanje informacija klijentu o bilo kakvim sporazumima o plaćanju naknade za upućivanje na drugog profesionalnog računovođu za određeni posao,
- objavljivanje informacija klijentu o bilo kakvim sporazumima kojima bi primio naknadu za upućivanje klijenta drugom profesionalnom računovođi u javnoj praksi,
- postizanje prethodne suglasnosti klijenta za sporazume o proviziji koja se povezuje s prodajom dobara ili usluga trećih osoba klijentu.

240.8 Profesionalni računovođa u javnoj praksi može steći cijelu tvrtku ili dio neke druge tvrtke pri čemu će plaćanja biti provedena u korist pojedinaca koji su nekada posjedovali tvrtku ili u korist njihovih nasljednika ili

vlasništva. Takva plaćanja se ne odnose na provizije ili naknade za upućivanje u smislu prethodno prikazanih točaka 240.5–240.7.

## ODJELJAK 250

### Marketing profesionalnih usluga

- 250.1 Kada profesionalni računovođa u javnoj praksi traži novi posao putem **oglašavanja**\* ili drugih oblika marketinga, mogu postojati potencijalne prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, opasnost od osobnog interesa u kontekstu poštivanja načela profesionalnog ponašanja nastaje kada su usluge, dostignuća ili proizvodi predmetom marketinga na način koji je proturječan tom načelu.
- 250.2 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ne treba umanjiti ugled struke kada provodi marketing profesionalnih usluga. Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba biti iskren i istinoljubiv i ne treba:
- preuveličavati izjave o ponuđenim uslugama, stručnosti koju posjeduje ili postignutom iskustvu ili
  - omalovažiti druge kako bi se bez dokaza uspoređivao s radom drugih.

Ako dvoji da li je predloženi oblik oglašavanja ili marketinga prikladan, profesionalni računovođa u javnoj praksi se treba konzultirati s relevantnim profesionalnim tijelom.

---

\* Vidjeti definicije.

## ODJELJAK 260

### Darovi i gostoljubivost

- 260.1 Profesionalnom računovođi u javnoj praksi, ili njegovom neposrednom ili bliskom članu obitelji, klijent može nuditi darove i gostoljubivost. Takva ponuda redovito dovodi do prijetnji poštivanju temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, opasnosti od osobnog interesa u kontekstu objektivnosti mogu nastati ako profesionalni računovođa prima klijentov dar; opasnosti od zastrašivanja u kontekstu objektivnosti mogu rezultirati zbog toga što postoji vjerojatnost da će se takve ponude javno objaviti.
- 260.2 Značajnost ovih prijetnji će ovisiti o vrsti, vrijednosti i pozadinskoj namjeri ponude. U slučaju kada pokloni i gostoprinstvo, koje bi razborita i upućena treća osoba, koja poznaje sve relevantne informacije, smatrala potpuno beznačajnim, profesionalni računovođa u javnoj praksi može zaključiti da je takva ponuda napravljena u normalnom tijeku poslovanja bez specifičnih namjera za utjecanje na donošenje odluka ili prikupljanje informacija. U takvim slučajevima, profesionalni računovođa u javnoj praksi može općenito zaključiti da ne postoji značajna prijetnja poštivanju temeljnih načela profesionalne etike.
- 260.3 Ako procijenjene prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ukoliko je potrebno primijeniti ih da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Kada se prijetnje ne mogu ukloniti ili umanjiti na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštite, profesionalni računovođa u javnoj praksi ne treba prihvatiti takvu ponudu.

## ODJELJAK 270

### Čuvanje klijentove imovine

- 270.1 Profesionalni računovođa u javnoj praksi ne treba preuzeti klijentove novce ili drugu imovinu osim ako za to nema dozvolu prema zakonu, a ako ima dozvolu za to, u tom slučaju treba ih preuzeti kako bi poštivao bilo koju dodatnu zakonsku obvezu koja je nametnuta profesionalnom računovođi u javnoj praksi koji drži takvu imovinu.
- 270.2 Držanje klijentove imovine dovodi do prijetnji poštivanju temeljnih načela profesionalne etike; primjerice, postoji opasnost od osobnog interesa u kontekstu profesionalnog ponašanja i može postojati opasnost osobnog interesa u kontekstu objektivnosti koja proizlazi iz držanja imovine klijenta. Kako bi se zaštitio od takvih prijetnji, profesionalni računovođa u javnoj praksi, kojemu je povjeren novac (ili neka druga imovina) a koja pripada drugima, treba:
- a) držati takvu imovinu odvojeno od osobne imovine ili imovine tvrtke, i
  - b) koristiti takvu imovinu isključivo u svrhu koja joj je namijenjena; te
  - c) neprekidno, biti spreman za tu imovinu obračunati bilo koji prihod, dividende ili dobitke stvorene bilo kojim osobama ovlaštenim za takvo obračunavanje i
  - d) poštivati sve relevantne zakone i regulative značajne za držanje i obračunavanje takve imovine.
- 270.3 Uz to, profesionalni računovođa u javnoj praksi treba biti svjestan prijetnji poštivanju temeljnih načela profesionalne etike, koje se odnose na njegovo povezivanje s takvom imovinom primjerice, ako je saznao da je imovina proizašla iz nezakonitih aktivnosti, kao što je pranje novca. Kao dio klijentovih postupaka i postupaka prihvaćanja angažmana za takve usluge, profesionalni računovođe u javnoj praksi trebaju provesti odgovarajuće upite o izvorima takve imovine i trebaju razmotriti njihove pravne i regulatorne nadzorne obveze. Također mogu uzeti u obzir mogućnost traženja pravnog savjeta.

## ODJELJAK 280

### Objektivnost – svih usluga

- 280.1 Kada pruža profesionalne usluge profesionalni računovođa u javnoj praksi treba razmotriti da li postoje prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike u kontekstu objektivnosti koja rezultira iz njegova interesa, ili odnosa s direktorima klijenta, službenika ili zaposlenika. Primjerice, prijetnja povjerljivosti u kontekstu objektivnosti može nastati iz obiteljskog ili bliskog osobnog ili poslovnog odnosa.
- 280.2 Od profesionalnog računovođe u javnoj praksi koji izražava uvjerenje traži se da bude neovisan od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje. Da bi profesionalni računovođa u javnoj praksi donio zaključak ili da bi bio viđen kako donosi zaključak bez pristranosti, sukoba interesa ili neprikladnog utjecaja od drugih, potrebna je neovisnost mišljenja i neovisnost prilikom nastupa profesionalnog računovođe. Odjeljak 290 pruža specifičnu smjernicu o zahtjevima neovisnosti za profesionalne računovođe u javnoj praksi kada obavljaju angažman s izražavanjem uvjerenja.
- 280.3 Postojanje prijetnji u kontekstu objektivnosti profesionalnog računovođe u javnoj praksi koji pruža profesionalne usluge ovisit će o pojedinim okolnostima angažmana i vrsti posla kojeg obavlja.
- 280.4 Profesionalni računovođa u javnoj praksi treba procijeniti značajnost identificiranih prijetnji, i ako prijetnje nisu potpuno beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i ukoliko je potrebno primijeniti ih da bi se te prijetnje uklonile ili umanjile na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključivati:
- izbacivanje iz angažiranog tima,
  - postupke supervizije (nadzorne postupke),
  - završavanje financijskog ili poslovnog odnosa koji je uzrok prijetnji,
  - raspravljanje o predmetu s višim razinama menadžmenta u tvrtci,
  - raspravljanje o predmetu s osobama koje su ovlaštene za upravljanje klijentom.

## ODJELJAK 290<sup>2</sup>

### Neovisnost- angažmani s izražavanjem uvjerenja

- 290.1 U slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja, u interesu je javnosti, te se stoga, Etičkim kodeksom traži, da članovi **tima koji izražava uvjerenje**<sup>\*</sup>, tvrtke i, u konkretnom određenom slučaju, **povezane tvrtke**<sup>\*</sup> trebaju biti neovisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje.
- 290.2 Angažmani s izražavanjem uvjerenja se provode kako bi namjeravanim korisnicima povećali stupanj povjerenja u rezultat procjene ili mjerenja predmeta rada prema kriterijima. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja - The International Framework for Assurance Engagements (okvir za izražavanje uvjerenja - the Assurance Framework) koji je objavio Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja - International Auditing and Assurance Standards Board, opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja te ukazuje na angažmane na koje se odnose Međunarodni revizijski standardi (MrevS-i), Međunarodni standardi za angažmane kontrole - International Standards on Review Engagements (ISREs) i Međunarodni standardi angažmana s izražavanjem uvjerenja - International Standards on Assurance Engagements (ISAEs). U svrhu opisa elemenata i ciljeva angažmana s izražavanjem uvjerenja potrebno je napraviti upute u skladu s Okvirom za izražavanje uvjerenja (Assurance Framework).
- 290.3 Kao što se dalje objašnjava u Okviru za izražavanje uvjerenja (Assurance Framework), prilikom angažmana s izražavanjem uvjerenja profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava zaključak koji je oblikovan kako bi istaknuo stupanj povjerenja, namjeravanih korisnika koji nisu odgovorne strane, u rezultatu procjene ili mjerenja predmeta rada prema kriteriju.
- 290.4 Posljedica procjene ili mjerenja predmeta rada je informacija koja je rezultat primjene kriterija na takav predmet rada. Termin "informacija o predmetu rada" se koristi za rezultat procjene ili mjerenja predmeta rada. Primjerice:
- priznavanje, mjerenje, prezentacija i objavljivanje prikazano u **financijskim izvještajima**<sup>\*</sup> (informacija o predmetu rada) rezultira iz primjene okvira financijskog izvještavanja za priznavanje, mjerenje, prezentaciju i objavljivanje, kao što su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (kriterij), o financijskom položaju subjekta, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima (predmet rada)

---

<sup>2</sup> U sprnju 2006. Međunarodni odbor za standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants) je revidirao definiciju "povezane tvrtke" koja se koristi u odjeljku 290. Revizija u odjeljku 290 je na snazi za izvješća o uvjerenju koja su s datumom 31.12. 2008. ili nakon tog datuma te su uključeni u ovaj priručnik na strani 124.

<sup>\*</sup> Vidjeti definicije

- Izjava o učinkovitosti internih kontrola (informacija o predmetu rada) je rezultat primjene okvira za procjenu učinkovitosti internih kontrola, kao što su COSO ili CoCo, (kriterij) u kontekstu internih kontrola, procesa (predmet rada).
- 290.5 Angažmani s izražavanjem uvjerenja mogu biti angažmani potvrđivanja ili angažmani direktnog izvješćivanja. U svakom slučaju, u ovim angažmanima uključene su tri različite strane: javni računovođa u javnoj praksi, odgovorna strana i namjeravani korisnici.
- 290.6 Prilikom angažmana potvrđivanja u kontekstu izražavanja uvjerenja, koji uključuju **angažman revizije financijskih izvještaja**<sup>\*</sup>, procjenu ili mjerenje predmeta rada obavlja odgovorna strana; a informacije o predmetu rada, koje su u obliku potvrđivanja kojeg je provela odgovorna strana, pružaju se namjeravanim korisnicima.
- 290.7 Prilikom angažmana direktnog izvješćivanja o uvjerenju, profesionalni računovođa u javnoj praksi direktno procjenjuje odnosno mjeri predmet rada, ili dobiva stječe informaciju o odgovorne strane koja je obavila procjenu ili mjerenje koje nije dostupno namjeravanim korisnicima. Informacija o predmetu rada dostavlja se namjeravanim korisnicima u obliku izvješća o uvjerenju.
- 290.8 Neovisnost iziskuje:  
*Neovisnost mišljenja*  
 Izražavanje mišljenja koje dozvoljava izražavanje zaključka neovisno od utjecaja koje kompromitiraju profesionalnu prosudbu, dozvoljavajući pojedincu da djeluje pošteno, i objektivno i s profesionalnim skepticizmom.
- Neovisnost prilikom nastupa*  
 Izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razborita i upućena treća strana koja poznaje sve značajne informacije, uključujući primijenjene mjere zaštite, zaključila da je upitno poštenje, objektivnost ili profesionalna skeptičnost tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje.
- 290.9 Korištenje riječi "neovisnost" samo po sebi može stvoriti nesporazum. Sama za sebe, ova riječ može dovesti promatrača u situaciju da pretpostavlja da bi osoba koja provodi profesionalnu prosudbu trebala biti slobodna od svih ekonomskih, financijskih ili drugih odnosa. To je nemoguće, jer je svaki član društva u nekoj vezi s drugima. Stoga, značajnost ekonomskih, financijskih i drugih odnosa također se treba procijeniti u kontekstu toga što bi razborita i upućena treća strana koja poznaje sve relevantne informacije realno zaključila da je neprihvatljivo.
- 290.10 Mnoge različite okolnosti, ili kombinacije okolnosti, mogu biti značajne i sukladno tome nemoguće je definirati svaku situaciju koja stvara prijetnje u kontekstu neovisnosti i nemoguće je specificirati sve mjere

---

\* vidjeti definicije

koje bi se trebale poduzeti kako bi se te prijetnje umanjile. Pored toga, priroda angažmana s izražavanjem uvjerenja može se razlikovati i sukladno tome mogu postojati i različite prijetnje, pri čemu je nužna primjena različitih mjera zaštite. Od javnog je interesa konceptualni okvir prema kojem tvrtke i članovi tima koji izražava uvjerenje trebaju identificirati, procijeniti i uputiti na prijetnje u kontekstu neovisnosti, radije nego da samo udovoljavaju setu specifičnih proizvoljnih pravila.

### **Konceptualni pristup neovisnosti**

290.11 Od članova tima koji izražava uvjerenje, tvrtki i povezanih tvrtki očekuje se da primjenjuju konceptualni okvir koji je obuhvaćen u odjeljku 100 na pojedine okolnosti koje razmatraju. Pored identificiranja odnosa između tvrtke, povezane tvrtke, članova tima koji izražava uvjerenje i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje, treba se uzeti u obzir pitanje da li odnosi između pojedinaca izvan tima koji izražava uvjerenje i samog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje stvaraju prijetnje u kontekstu neovisnosti.

290.12 Primjerima koji su prikazani u ovom odjeljku se nastojalo ilustrirati primjenu konceptualnog okvira i nisu, niti bi se trebali interpretirati kao, iscrpna lista svih okolnosti koje mogu stvoriti prijetnje u kontekstu neovisnosti. Posljedično tome, nije dovoljno da član tima koji izražava uvjerenje, tvrtka ili povezana tvrtka samo udovoljavaju prikazanim primjerima, već trebaju primijeniti okvir na pojedinačne okolnosti s kojima se susreću.

290.13 Vrsta prijetnji u kontekstu neovisnosti i primjenjive mjere zaštite potrebne za njihovo uklanjanje ili umanjivanje na prihvatljivu razinu razlikuju se ovisno o karakteristikama pojedinačnih angažmana s izražavanjem uvjerenja: bilo da je riječ o angažmanu revizije financijskih izvještaja ili nekom drugoj vrsti angažmana s izražavanjem uvjerenja; te u potonjem slučaju, svrsi, informacijama o predmetu rada i namjeravanim korisnicima izvješća. Prema tome, prilikom odlučivanja da li je prikladno prihvatiti ili nastaviti angažman, tvrtka treba procijeniti značajne okolnosti, vrstu angažmana s izražavanjem uvjerenja i prijetnje u kontekstu neovisnosti isto kao i vrstu zahtijevanih mjera zaštite i pitanje da li pojedine osobe trebaju biti članom tima koji izražava uvjerenje.

### **Angažmani potvrđivanja s izražavanjem uvjerenja**

#### *Angažman revizije financijskih izvještaja*

290.14 Angažman revizije financijskih izvještaja su značajni za veliki broj potencijalnih korisnika; prema tome, pored neovisnosti mišljenja, od osobite važnosti je neovisnost prilikom nastupa. Zato se prilikom provedbe revizije financijskih izvještaja za klijenta, od članova tima koji izražava uvjerenje, od tvrtke i povezanih tvrtki očekuje se da budu neovisni od klijenta za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja.

Takvi zahtjevi neovisnosti uključuju zabrane koje se odnose na stanovite odnose između članova tima koji izražava uvjerenje i direktora, službenika i zaposlenika klijenta koji mogu imati izravan i značajan utjecaj na informaciju o predmetu rada (financijskim izvještajima). Isto tako, potrebno je razmotriti da li prijetnje neovisnosti proizlaze iz odnosa sa zaposlenicima klijenta koji mogu imati izravan i značajan utjecaj na predmet rada (financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove).

*Drugi angažmani potvrđivanja s izražavanjem uvjerenja*

290.15 Prilikom angažmana potvrđivanja s izražavanjem uvjerenja, pri čemu se za klijenta ne provodi revizija financijskih izvještaja, od članova tima koji izražava uvjerenje i tvrtke očekuje se da budu neovisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje (od odgovorne osobe, koja je odgovorna za informaciju o predmetu rada i koja može biti odgovorna za sam predmet rada). Takvi zahtjevi neovisnosti uključuju zabrane koje se odnose na stanovite odnose između članova tima koji izražava uvjerenje i direktora, službenika i zaposlenika klijenta koji može imati izravan i značajan utjecaj na informaciju o predmetu rada. Isto tako, potrebno je razmotriti da li su prijetnje u kontekstu neovisnosti nastale zbog odnosa s zaposlenikom klijenta koji može imati izravan i značajan utjecaj na informaciju o predmetu rada angažmana. Također, potrebno je razmotriti i bilo koje druge prijetnje za koje tvrtka ima razloga vjerovati da će nastati iz interesa i odnosa povezane tvrtke.

290.16 U većini angažmana potvrđivanja s izražavanjem uvjerenja, koji se ne odnose na angažman revizije financijskih izvještaja, odgovorna strana je odgovorna za informaciju o predmetu rada te za sam predmet rada. Međutim, kod nekih angažmana odgovorna osoba možda neće biti odgovorna za predmet rada. Primjerice kada je profesionalni računovođa u javnoj praksi angažiran da obavi angažman s izražavanjem uvjerenja koji se odnose na izvješće o postupcima održivosti poslovnog subjekta koje je konzultant za ekologiju pripremio za dostavljanje namjeravanim korisnicima, konzultant za ekologiju je odgovorna strana za informaciju o predmetu rada ali je poslovni subjekt odgovorna za sam predmet rada (postupke održivosti).

290.17 U onim angažmanima potvrđivanja s izražavanjem uvjerenja koji se ne odnose na angažman revizije financijskih izvještaja, gdje je odgovorna strana odgovorna za informaciju o predmetu rada ali ne i za sam predmet rada, od članova tima koji izražava uvjerenje i tvrtke očekuje se da budu neovisni od strane odgovorne za informaciju o predmetu rada (od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje). Pored toga, potrebno je razmotriti bilo koju prijetnju za koju tvrtka ima razloga vjerovati da može nastati zbog interesa i odnosa između člana tima koji izražava uvjerenje, tvrtke, povezane tvrtke i strane koja je odgovorna za predmet rada.

### **Angažmani direktnog izvješćivanja o uvjerenju**

290.18 Prilikom direktnog izvješćivanja o uvjerenju od člana tima koji izražava uvjerenje i tvrtke očekuje se da budu neovisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje (tj. od strane odgovorne za predmet rada).

### **Ograničena upotreba izvješća**

290.19 U slučaju izvješća o uvjerenju koje se ne odnosi na reviziju financijskih izvještaja klijenta, kada je izričito zabranjeno korištenje izvješća od strane identificiranih korisnika, za korisnike izvješća se smatra da su upućeni u svrhu, informaciju o predmetu rada i ograničenjima izvješća, ukoliko su sudjelovali u određivanju vrste i opsega uputa o pružanju usluga tvrtke, uključujući kriterije prema kojima se procjenjuje i mjeri predmet rada. Ta spoznaja i istaknuta sposobnost tvrtke, da raspravlja sa svim korisnicima izvješća o mjerama zaštite, povećava učinkovitost mjera zaštite u kontekstu neovisnosti u nastupu. Ove okolnosti mogu se razmotriti kada tvrtka procjenjuje prijetnje u kontekstu neovisnosti te kada razmatra primjenjive mjere zaštite potrebne za uklanjanje prijetnji ili za njihovo umanjjenje na prihvatljivu razinu. Prilikom procjene neovisnosti članova tima koji izražava uvjerenje i njihove neposredne i bliske obitelji, potrebno je minimalno primijeniti odredbe ovog odjeljka. Nadalje, ako je tvrtka imala značajne, izravne ili neizravne, financijske interese, kod klijenta za kojeg izražava uvjerenje, stvorena prijetnja od osobnog interesa bila bi toliko značajna da nijedna mjera zaštite ne bi mogla umanjiti tu opasnost na prihvatljivu razinu. Ograničeno razmatranje bilo kojih prijetnji stvorenih zbog interesa povezane tvrtke i odnosa može biti dovoljno.

### **Višestruke odgovorne strane**

290.20 Kod nekih angažmana s izražavanjem uvjerenja, bilo da se radi o angažmanu potvrđivanja ili direktnog izvješćivanja, a koji se ne odnose na angažman revizije financijskih izvještaja, može postojati nekoliko odgovornih strana. Kod takvih angažmana, prilikom određivanja da li je potrebno primijeniti odredbe ovog odjeljka na svaku odgovornu stranu, tvrtka može razmatrati da li bi interes ili odnos između tvrtke, ili člana koji izražava uvjerenje i pojedine odgovorne strane, stvarao takvu prijetnju neovisnosti koja u kontekstu informacije o predmetu rada nije potpuno beznačajna. To će dovesti do potrebe razmatranja čimbenika kao što su:

- značajnost informacije o predmetu rada (ili samog predmeta rada) za koju je pojedina odgovorna strana odgovorna; i
  - stupanj javnog interesa povezanog s angažmanom.
- Ako tvrtka odredi da bi prijetnja u kontekstu neovisnosti, a koja je nastala zbog bilo kojeg interesa ili odnosa s pojedinom odgovornom stranom, bila potpuno beznačajna, možda na te odgovorne strane neće biti potrebna primjena svih odredbi ovog odjeljka.

## Druga razmatranja

290.21 Prijetnje i mjere zaštite koje su identificirane u ovom odjeljku općenito se razmatraju u kontekstu interesa ili odnosa između tvrtke, povezane tvrtke, članova tima koji izražava uvjerenje i klijenta za kojeg se izražava uvjerenje. U slučaju kada se provodi revizija financijskih izvještaja za klijenta koji kotira na tržištu kapitala, od tvrtke i bilo koje povezane tvrtke očekuje se da razmotre interese i odnose koji uključuju povezana društva s klijentom. U idealnim uvjetima, ta društva te njihovi interesi i odnosi trebaju biti unaprijed poznata. Kada tim koji izražava uvjerenje ima razloga da vjeruje da je **povezano društvo**\* takvog klijenta za kojeg se izražava uvjerenje značajno za procjenu neovisnosti tvrtke od klijenta, tim koji izražava uvjerenje treba za sve druge klijente za koje se izražava uvjerenje, prilikom procjene neovisnosti i primjene odgovarajućih mjera zaštite, razmotriti to povezano društvo.

290.22 Procjena prijetnji u kontekstu neovisnosti i naknadne radnje trebaju biti podržane dokazima koji su prikupljeni prije prihvaćanja angažmana i za vrijeme njegove provedbe. Obveza da se napravi takva procjena i poduzmu određene radnje proizlazi iz situacije kada tvrtka, povezana tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje poznaje, ili je realno za očekivati da poznaje, okolnosti ili odnose koji mogu umanjiti neovisnost. Mogu postojati prilike kada se tvrtka, povezana tvrtka ili pojedinac nenamjerno oglašuje na ovaj dio. Ako nastane takva povreda općenito se ne umanjuje neovisnost u odnosu na klijenta za kojeg se izražava uvjerenje pod uvjetom da revizorska tvrtka ima odgovarajuće politike kontrole kvalitete te postupke koji omogućuju unapređenje neovisnosti te kojima je jednom otkrivena povreda odmah ispravljena i kada primjenjuje sve potrebne mjere zaštite.

290.23 Ovim odjeljkom su prikazane upute značajnih i potpuno beznačajnih prijetnji u procjeni neovisnosti. Prilikom razmatranja značajnosti bilo kojeg pojedinačnog predmeta, potrebno je voditi računa o kvalitativnim, isto kao, i o kvantitativnim čimbenicima. Predmet je potrebno smatrati potpuno beznačajnim jedino ako se smatra da je istovremeno bezvrijedan i bez posljedica.

## Cilj i struktura ovog Odjeljka

290.24 Cilj ovog odjeljka je pomoći tvrtkama i članovima tima koje pruža uvjerenje u:

- (a) identificiranju prijetnji u kontekstu neovisnosti;
- (b) procjeni da li su te prijetnje potpuno beznačajne; i
- (c) u slučaju kada prijetnje nisu potpuno beznačajne, identificiranju i primjeni odgovarajućih mjera zaštite kako bi uklonili ili umanjili prijetnje na prihvatljivu razinu.

---

\* vidjeti definicije.

Uvijek je potrebno razmotriti sve relevantne informacije s kojima raspolažu razborite i upućene treće osobe, uključujući primijenjene mjere zaštite, kako bi se realno moglo zaključiti da nisu prihvatljive. U situacijama kada nisu dostupne mjere zaštite kako bi se prijetnja umanjila na prihvatljivu razinu, jedine moguće akcije su ukloniti aktivnosti ili interese koji uzrokuju prijetnju ili odbiti prihvaćanje ili nastavak angažmana s izražavanjem uvjerenja.

290.25 Ovaj odjeljak završava s nekoliko primjera o tome kako bi se trebao primijeniti konceptualni pristup neovisnosti u specifičnim okolnostima i odnosima. U određenim primjerima objašnjavaju se prijetnje u kontekstu neovisnosti koje mogu nastati u specifičnim okolnostima i odnosima (od točke 290.100 pa naprijed). Profesionalnom prosudbom određuju se prikladne mjere zaštite u cilju uklanjanja prijetnji neovisnosti ili njihova umanjivanja na prihvatljivu razinu. Kod pojedinih primjera, prijetnje u kontekstu neovisnosti su toliko značajne da jedine moguće radnje jesu uklanjanje aktivnosti ili interesa koji uzrokuju prijetnju ili odbijanje prihvaćanja ili nastavka angažmana s izražavanjem uvjerenja. U drugim primjerima, prijetnja se može ukloniti ili umanjiti na prihvatljivu razinu primjenom određenih mjera zaštite. Nije namjera ovog odjeljka da prikaže sve moguće primjere.

290.26 Određeni primjeri u ovom odjeljku ukazuju kako se treba primijeniti okvir na angžaman revizije financijskih izvještaja društva koje kotira na tržištu kapitala. Kada član tijela odluči da neće razlikovati društva koja kotiraju na tržištu kapitala od drugih društava, primjeri koji se odnose na angžaman revizije financijskih izvještaja za društva koja kotiraju na tržištu kapitala trebaju se uzeti u obzir prilikom njihove primijene na sve angžmane revizije financijskih izvještaja.

290.27 Kada se otkriju prijetnje u kontekstu neovisnosti koje nisu potpuno beznačajne, i kada tvrtka odluči prihvatiti ili nastaviti angžaman s izražavanjem uvjerenja, ta se odluka treba dokumentirati. Dokumentacija treba uključiti opis identificiranih prijetnji i primijenjenih mjera zaštite za uklanjanje tih prijetnji ili njihovo umanjivanje na prihvatljivu razinu.

290.28 Prilikom procjene značajnosti bilo koje prijetnje u kontekstu neovisnosti i mjera zaštite koje su potrebne za umanjivanje bilo koje prijetnje na prihvatljivu razinu potrebno je voditi računa o javnom interesu. Određena društva mogu biti od značajnog javnog interesa jer kao rezultat njihova poslovanja, njihova veličina i korporativni status imaju veliki utjecaj na dioničare. Primjeri takvih društava mogu uključivati društva koja kotiraju na tržištu kapitala, kreditne institucije, osiguravajuća društva i mirovinske fondove. Zbog snažnog javnog interesa za financijskim izvještajima onih društava koja kotiraju na tržištu kapitala, određene točke ovog odjeljka odnose se na dodatna pitanja koja su značajna za reviziju financijskih izvještaja takvih društava. Potrebno je voditi računa o primjeni okvira koji se odnosi na reviziju financijskih izvještaja društava koja kotiraju na tržištu kapitala u odnosu na reviziju

financijskih izvještaja drugih klijenata koji mogu biti od značajnog javnog interesa.

290.29 Revizijski odbori mogu imati značajnu ulogu u korporativnom upravljanju kada su neovisni od klijentove uprave i mogu pomoći odboru direktora u zadovoljavanju njihovih potreba neovisnosti tvrtke prilikom provedbe funkcije revizije. Potrebno je uspostaviti redovnu komunikaciju između tvrtke i revizijskog odbora (ili drugog upravljačkog tijela, ukoliko revizijski odbor ne postoji) društava koja kotiraju na tržištu kapitala, koja se tiču odnosa i onih pitanja za koje se prema mišljenju tvrtke, realno očekuje da će utjecati na neovisnost.

290.30 Tvrtka treba uspostaviti politike i postupke koje se odnose na neovisno komuniciranje s revizijskim odborima, ili drugim ovlaštenim upravljačkim tijelima klijenta. U slučaju revizije financijskih izvještaja društava koja kotiraju na tržištu kapitala, tvrtka treba najmanje jednom godišnje raspraviti usmeno i pismeno sve odnose i druga pitanja između tvrtke, povezanih tvrtki i klijenta za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja a za koje se prema revizorovoj profesionalnoj prosudbi može realno očekivati da mogu utjecati na neovisnost. Pitanja koja se trebaju raspraviti ovisit će o pojedinoj situaciji i tvrtka treba odlučiti o njima, a generalno se ta pitanja trebaju odnositi na značajna pitanja koja su prikazana u ovom odjeljku.

### **Razdoblje angažmana**

290.31 Članovi revizorskog tima koji izražava uvjerenje i tvrtke trebaju biti neovisni od klijenta za kojeg se izražava uvjerenje tijekom cijelog razdoblja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Razdoblje angažmana započinje kada tim započne pružati usluge s izražavanjem uvjerenja, osim kada se radi o angažmanu s izražavanjem uvjerenja koji se ponavlja. Ako se očekuje da će se ponoviti angažman s izražavanjem uvjerenja, razdoblje ovakvog angažmana završava s obavještanjem obiju strana o završetku profesionalnog odnosa ili izdavanjem konačnog izvještaja o uvjerenju, ovisno o tome što se zadnje dogodilo.

290.32 U slučaju angažmana revizije financijskih izvještaja, razdoblje angažmana uključuje razdoblje na koje se odnose financijski izvještaji društva. Kada društvo postaje klijent za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja za vrijeme ili nakon razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji za koje tvrtka sastavlja izvješće, tvrtka treba razmotriti da li postoje neke prijetnje neovisnosti koje mogu nastati zbog:

- financijskih ili poslovnih odnosa s klijentom za kojeg se provodi revizija za vrijeme ili nakon razdoblja na koje se odnose financijski izvještaj, ali prije nego što se prihvati angažman revizije financijskih izvještaja; ili
- prethodnih usluga koje su pružene klijentu za kojeg se provodi revizija.

Isto tako, u slučaju angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se ne odnosi na angažman revizije financijskih izvještaja, tvrtka treba razmotriti da li bilo koji financijski ili poslovni odnosi ili prethodne usluge mogu stvoriti prijetnje neovisnosti.

290.33 Ako je klijentu za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja za vrijeme ili nakon razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji, ali prije početka pružanja profesionalnih usluga koje se odnose na reviziju financijskih izvještaja, pružena ona usluga koja ne obuhvaća usluge izražavanja uvjerenja, te ako bi ta usluga bila zabranjena za vrijeme razdoblja angažmana revizije, potrebno je razmotriti prijetnje neovisnosti, ako takve prijetnje proizlaze iz tih usluga. Ako prijetnja nije potpuno beznačajna, potrebno je razmotriti mjere zaštite i primijeniti ih, ukoliko je potrebno, da se takva prijetnja umanjí na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu uključivati:

- raspravljanje s osobama koje su ovlaštene od strane upravljačkog tijela klijenta, kao što je revizijski odbor, o pitanju neovisnosti povezane s pružanjem usluga koje ne obuhvaćaju izražavanja uvjerenja;
- pribavljanje klijentove potvrdu o odgovornosti za rezultate koji se odnose na usluge koje ne obuhvaćaju usluge izražavanja uvjerenja;
- sprječavanje osoblja koje pruža one usluge koje ne obuhvaćaju usluge izražavanja uvjerenja da sudjeluje u angažmanu revizije financijskih izvještaja i
- angažiranjem druge tvrtke da preispita rezultate usluga koje nisu usluge izražavanja uvjerenja ili angažiranjem neke druge tvrtke da ponovno izvede uslugu koja nije usluga izražavanja uvjerenja u onom opsegu kojim im se onemogućava preuzimanje odgovornosti za tu uslugu.

290.34 Usluga koja nije usluga izražavanja uvjerenja, a koja se pruža klijentu za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja, a koji ne kotira na tržištu kapitala, neće umanjiti neovisnost tvrtke kada klijent počne kotirati na tržištu kapitala pod uvjetom da:

- (a) prethodne usluge, koje nisu usluge izražavanja uvjerenja, nisu dopustive ovim odjeljkom za klijente za koje se provodi revizija financijskih izvještaja, a koji ne kotiraju na tržištu kapitala;
- (b) će usluge biti završene u realnom razdoblju od kada klijentove vrijednosnice počnu kotirati na tržištu kapitala, ukoliko su takve usluge nedopustive ovim odjeljkom za one klijente za koje se provodi revizija financijskih izvještaja, a koji kotiraju na tržištu kapitala,
- (c) je tvrtka ugradila određene mjere zaštite kojima uklanja bilo koje prijetnje neovisnosti koje proizlaze iz prethodne usluge ili kojima umanjuje takve prijetnje na prihvatljivu razinu.

## Okvir za specifične situacije

### SADRŽAJ

	PARAGRAF
Uvod.....	290.100
Financijski interesi.....	290.104
Odredbe primjenjive na sve klijente za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja.....	290.106
Odredbe primjenjive na klijente za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.113
Odredbe za klijente za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.122
Zajmovi i garancije.....	290.126
Bliski poslovni odnosi s klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.....	290.132
Obiteljske i osobne veze.....	290.135
Zaposlenje kod klijenata.....	290.143
Nedavne usluge kod klijenata za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.....	290.146
Službenik ili direktor kod klijenata za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja.....	290.149
Dugotrajna suradnja starijih partnera s klijentima za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja	
Opće odredbe.....	290.153
Klijenti koji kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.154
Odredbe za koje se ne provodi angažman s izražavanjem uvjerenja klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.....	290.158
Pripremanje računovodstvene evidencije i financijskih izvještaja.....	290.166
Opće odredbe.....	290.169

Klijenti koji ne kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.170
Klijenti koji kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.171
Hitne situacije.....	290.173
Usluge procjena.....	290.174
Odredbe za porezne usluge klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.180
Odredbe za usluge revizije interne kontrole klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.181
Odredbe za usluge IT – a klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.187
Privremeno zaposlenje u timu klijenta za kojeg se provodi revizije financijskih izvještaja.....	290.192
Odredbe za usluge sudskih parničenja klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.193
Odredbe za pravne usluge klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja.....	290.196
Angažiranje starijih članova uprave.....	290.203
Korporativne financije i slične aktivnosti.....	290.204
Naknade i cijene usluga	
Naknade – relativne visine.....	290.206
Naknade – neplaćene.....	290.208
Određivanje cijena.....	290.209
Uvjetovane naknade.....	290.210
Darovi i gostoljubivost.....	290.212
Stvarno ili moguće parničenje.....	290.214

## Uvod

- 290.100 Slijedeći primjeri opisuju specifične okolnosti i odnosi koji mogu ugrožavati neovisnost. Primjeri opisuju potencijalne postupke koji osiguravaju neovisnost, a mogu na odgovarajuće načine eliminirati ili umanjiti prijetnje na odgovarajuću razinu u svim okolnostima. Navedeni primjeri nisu svi uključivi. U praksi, tvrtka, povezana tvrtka i članovi tima koji izražava mišljenje morat će odrediti implikacije sličnih, ali opet različitih okolnosti. U skladu s tim, morat će procijeniti kako postupci koji osiguravaju neovisnost (pogotovo oni koji su navedeni u paragrafima od 200.12 do 200.15) utječu na smanjenje prijetnji u zadržavanju neovisnosti.
- 290.101 Neki primjeri se bave klijentima kod kojih se provodi revizija financijskih izvještaja dok drugi opisuju angažmane s izražavanjem uvjerenja kod klijenata koji nisu klijenti revizije financijskih izvještaja. Primjeri prikazuju mjere zaštite koje osiguravaju neovisnost i kako te mjere zaštite se moraju primjenjivati da zadovolje zahtjeve članove tima koji izražava uvjerenje, tvrtke, povezanih tvrtki da budu neovisni prema klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja, ali i prema klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja. Primjeri ne pružaju izvještaje klijentima prema klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja zabranjenih za uporabu identificiranih korisnika. Kako je navedeno u paragrafu 290.19 za takve angažmane, članovi tima koji izražava uvjerenje i njihova najbliža obitelj ne smiju na nikakav način ovisiti o klijentu. Nadalje, tvrtka ne smije imati materijalni ni financijski interes, direktni ili indirektni, prema klijentu.
- 290.102 Primjeri pokazuju kako se okvir primjenjuje na klijente revizije financijskih izvještaja i na druge klijente za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja. Primjeri trebaju biti promatrani u skladu s paragrafom 290.20 koji objašnjava da u većini takvih angažmana samo je jedna odgovorna strana i da ta odgovorna strana odgovara i za sigurnost klijenta. Ipak, u nekim slučajevima postoje dvije odgovorne strane. U takvim okolnostima, moraju se uzeti u obzir prijetnje poslovnom subjektu koje mogu nastati stvorenim interesima i odnosima između tima koji izražava uvjerenje, tvrtke, povezanih tvrtki i odgovorne osobe.
- 290.103 Interepretacija 2005 – 01 pruža dodatne smjernice o primjeni zahtjeva neovisnosti sadržanih u ovom djelu o angažmanima s izražavanjem uvjerenja a koji nisu revizija financijskih izvještaja.

## Financijski interesi

290.104 Stvaranje financijskog interesa prema klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja može biti prijetnja osobnog interesa. Važno je ispitati prirodu financijskog interesa da bi se mogla procijeniti važnost same prijetnje te da bi se omogućili ispravni postupci koji bi eliminirali prijetnju ili je smanjili na prihvatljivu razinu. Takva procjena uključuje i procjenu uloge osobe koja ima financijski interes, značajnost financijskog interesa te njegov tip (direktni ili indirektni financijski interes).

290.105 Razmatrajući tip financijskog interesa, mora se uzeti u obzir raspon financijskog interesa. Raspon se kreće od one osobe koja nema kontrolu nad investicijama ili financijskom interesu (Primjerice zajednički fond, jedinični fond ili neku sličnu posredničku instituciju) do one osobe koja ima kontrolu nad financijskim interesom (primjerice kao opunomoćenik) ili jednostavno ima utjecaj na investicijske odluke. Procjenjujući važnost svake prijetnje neovisnosti, važno je odrediti stupanj kontrole ili utjecaja koji se očituje putem posrednika, sadržanog financijskog interesa ili investicijskih strategija. Ako postoji kontrola tada se financijski interes mora klasificirati kao direktan. Suprotno tome, ako ne postoji kontrola tada je financijski interes indirektan.

*Odredbe primjenjive na sve klijente za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja*

290.106 Ako član tima koji izražava uvjerenje ili njegov najbliži član obitelji ima **direktan financijski interes**<sup>3</sup> ili značajan **indirektni financijski interes**<sup>4</sup> prema klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, tada tako stvorena prijetnja osobnog interesa ima izuzetnu važnost i može se smanjiti na prihvatljivu razinu ili u potpunosti eliminirati samo sljedećim mjerama zaštite:

- a) uklanjanjem direktnog financijskog interesa prije nego što pojedinac postane član tima koji izražava uvjerenje za obavljanje poslova kod klijenta;
- b) uklanjanjem indirektnog financijskog interesa u potpunosti ili u dovoljnoj mjeri tako da preostali interes nema više visoku važnost, prije nego što pojedinac postane član tima koji izražava uvjerenje za obavljanje poslova kod klijenta;
- c) uklanjanjem člana tima iz tima za obavljanje poslova kod klijenta.

---

<sup>3</sup> Vidi definicije.

<sup>4</sup> Vidi definicije.

290.107 Ako član tima koji izražava uvjerenje ili njegov najbliži član obitelji dobije primjerice nasljedstvo, dar ili direktan financijski interes ili značajan indirektan financijski interes od klijenta, opet se stvara prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost. Tako stvorena prijetnja može se smanjiti ili ukloniti sljedećim mjerama zaštite:

- a) uklanjanjem financijskog interesa u najbržem mogućem roku;
- b) uklanjanjem člana tima iz tima za obavljanje poslova kod klijenta.

Prije uklanjanja financijskog interesa ili isključivanja pojedinca iz tima koji izražava uvjerenje, može se uzeti u obzir poduzimanje još nekih postupaka ili zaštitnih mjera koje bi prijetnju smanjile na prihvatljivu razinu. Te mjere zaštite mogu uključivati:

- razgovore o problemu s osobama zaduženim za upravljanje kao primjerice revizijski odbor; ili
- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da nadgleda posao ili da drugačije savjetuje ako je potrebno.

290.108 Kada član tima koji izražava uvjerenje ima saznanje da neki član njegove ili njezine bliže obitelji ima direktan financijski interes ili značajan indirektan financijski interes prema klijentu, stvara se prijetnja osobnog interesa. Procjenjuje se važnost prijetnje te se mora uzeti u obzir priroda odnosa između člana tima koji izražava uvjerenje i bliže obitelji ali i značajnosti financijskog interesa. Nakon procijene značajnosti prijetnje poduzimaju se određeni postupci i mjere zaštite:

- član bliže obitelji uklanja sav ili dostatan dio financijskog interesa prema klijentu u najbržem mogućem roku;
- razgovori o problemu s osobama zaduženim za upravljanje kao primjerice revizijski odbor;
- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije dio angažmana s izražavanjem uvjerenja da pregleda obavljene posao od strane člana tima koji izražava uvjerenje i ispita njegove obiteljske veze ili da drugačije savjetuje ako je potrebno;
- uklanjanje člana tima iz tima za obavljanje poslova kod klijenta.

290.109 Kada tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje ima direktan financijski interes ili indirektan financijski interes prema klijentu kao opunomoćenik, prijetnja osobnog interesa može nastati zbog posebnog utjecaja fonda na klijenta. Takav interes može postojati samo ako:

- a) član tima koji izražava uvjerenje i njegova bliža obitelj ili tvrtka nisu korisnici fonda;
- b) zadržan interes fonda prema klijentu nije od materijalne važnosti fondu;

- c) fond nije u mogućnosti imati značajan utjecaj nad klijentom; i
- d) član tima koji izražava uvjerenje ili tvrtka nema značajan utjecaj nad procesom donošenja investicijskih odluka klijenta.

290.110 Mora se uzeti u obzir prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost, a može nastati ako osobe izvan tima koji izražava uvjerenje i njihova bliža ili šira obitelj imaju financijski interes prema klijentu. Te osobe mogu biti:

- partneri i članovi njihove uže obitelji koji nisu članovi radnog tima koji izražava uvjerenje;
- partneri i članovi uprave koji pružaju neke usluge se za koje se ne izražava uvjerenje klijentima; i
- osobe koje imaju bliske osobne veze s članovima radnog tima koji izražava uvjerenje.

Ako postoji iskazan interes od strane takvih osoba, tada stvorena prijetnja osobnog interesa će ovisiti o slijedećim čimbenicima:

- organizacijskoj, operativnoj i izvještajnoj strukturi tvrtke;
- prirodi odnosa između pojedinca i člana tima koji izražava uvjerenje.

Značajnost prijetnje se procjenjuje i ako prijetnja nije beznačajna trebaju se primijeniti slijedeći postupci i mjere zaštite kako bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Mjere zaštite mogu uključivati:

- ako je moguće, usvajanje politike koje bi zabranjivale stvaranje takvih interesa;
- razgovore o problemu s osobama zaduženim za upravljanje kao primjerice revizijski odbor;
- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da nadgleda posao
- ili da drugačije savjetuje ako je potrebno.

290.111 Nesmotreno narušavanje ovog dijela ako se odnosi na financijski interes prema klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, neće ugroziti neovisnost tvrtke, povezane tvrtke i člana tima koji izražava uvjerenje ako:

- a) su tvrtka ili povezana tvrtka usvojili politike i procedure prema kojima svi profesionalci moraju odmah obavijestiti svoje nadležne o bilo kojoj kupnji, nasljedstvu i sličnim akvizicijama financijskog interesa prema klijentu;
- b) u slučaju nastanka takvog financijskog interesa, tvrtka ili povezana tvrtka obavijesti profesionalca o mogućnostima uklanjanja istog;

- c) uklanjanje financijskog interesa u najbržem mogućem roku ili uklanjanje profesionalca iz radnog tima koji izražava uvjerenje.

290.112 Kada nastane nehotični prekršaj stvaranja financijskog interesa prema klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, tada tvrtka mora uzeti u obzir primjenu mjera zaštite. Mjere zaštite mogu uključivati:

- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da nadgleda posao ili da drugačije savjetuje ako je potrebno;
- isključivanje pojedinca iz procesa donošenja odluka u dobivenom angažmanu.

*Odredbe primjenjive na klijente za koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.113 Ako tvrtka ili povezana tvrtka ima direktan financijski interes prema klijentu revizije financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Jedino potpuno uklanjanje financijskog interesa može biti prihvatljivo da bi tvrtka ili povezana tvrtka obavila prihvaćen angažman.

290.114 Ako tvrtka ili povezana tvrtka ima značajan indirektan financijski interes prema klijentu revizije financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost. Jedino potpuno uklanjanje važnog indirektnog financijskog interesa ili uklanjanje dostatnog djela financijskog interesa tako da preostali dio nije više značajan, može biti prihvatljivo za obavljanje prihvaćenog angažmana.

290.115 Ako tvrtka ili povezana tvrtka ima značajan financijski interes u poslovnom subjektu koji ima kontrolirajući interes kod klijenta revizije financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Jedino potpuno uklanjanje važnog indirektnog financijskog interesa ili uklanjanje dostatnog djela financijskog interesa tako da preostali dio nije više značajan, može biti prihvatljivo za obavljanje prihvaćenog angažmana.

290.116 Ako umirovljenički plan tvrtke ili povezane tvrtke ima financijski interes kod klijenta revizije financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost. Može se provesti procjena prijetnje i ako prijetnja nije u potpunosti nevažna tada se moraju provesti postupci ili mjere zaštite koje u potpunosti uklanjaju ili smanjuju prijetnju na prihvatljivu razinu.

- 290.117 Ako partneri, uključujući i partnere koji ne sudjeluju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, ili njihova bliža obitelj, u uredu<sup>5</sup> u kojem partner<sup>6</sup> kao član radnog tima koji izražava uvjerenje radi na reviziji financijskih izvještaja klijenta, a ima direktan financijski interes ili indirektan financijski interes prema klijentu tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. S tim u skladu, partneri i članovi njihove uže obitelji ne smiju imati financijski interes prema klijentu.
- 290.118 Ured u kojem partner radi na reviziji financijskih izvještaja klijenta ne mora biti partnerov matični ured. U tom slučaju kada je partner lociran u drugom uredu od ostalih članova tima koji izražava uvjerenje, važna je prosudba koja će odrediti u kojem uredu radi partner na poslovima revizije.
- 290.119 Ako ostali partneri ili članovi uprave koji pružaju usluge se za koje se ne izražava uvjerenje klijentu revizije financijskih izvještaja, osim onih čija je umiješanost beznačajna, ili njihova bliža obitelj, imaju direktan ili značajan indirektan financijski interes prema klijentu revizije tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Da bi se prijetnja otklonila partneri i članovi njihove uže obitelji moraju se odreći financijskog interesa prema klijentu.
- 290.120 Financijski interes prema klijentu revizije financijskih izvještaja od strane uže obitelji a) partnera koji radi u uredu koji provodi reviziju ili b) partnera ili člana uprave koji pružaju usluge se za koje se ne izražava uvjerenje klijentu revizije financijskih izvještaja, ne smatra se da stvaraju neprihvatljivu prijetnju proizašlu iz njihovih radnih prava (primjerice umirovljenička prava ili dioničke opcije) te ako je potrebno moraju se provesti postupci ili mjere zaštite koje u potpunosti uklanjaju ili smanjuju prijetnju na prihvatljivu razinu.
- 290.121 Prijetnja osobnog interesa neovisnosti može nastati ako tvrtka, povezana tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje ima interes u poslovnom subjektu i ako klijent revizije financijskih izvještaja odnosno direktor ili vlasnik posjeduje investiciju u istom poslovnom subjektu. Neovisnost nije ugrožena ako ne postoji značajni interes ili ako klijent revizije ne utječe na subjekt. Ako je pak interes značajan bilo za tvrtku, povezanu tvrtku ili za klijenta revizije koji ima značajan utjecaj nad subjektom, tada nastaje prijetnja koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu pa je važno da se ili ukloni financijski interes ili da se ne prihvati posao.

---

<sup>5</sup> Vidi definicije.

<sup>6</sup> Vidi definicije.

Bilo koji član tima koji izražava uvjerenje s takvim značajnim interesom morao bi:

- a) ukloniti financijski interes;
- b) ukloniti dostatni dio financijskog interesa tako da preostali dio više nije značajan, što može biti prihvatljivo za obavljanje prihvaćenog posla;
- c) povući se iz revizije.

*Odredbe primjenjive na klijente za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja*

- 290.122 Ako tvrtka ima direktan financijski interes prema klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Jedino potpuno uklanjanje financijskog interesa može biti prihvatljivo da bi tvrtka ili povezana tvrtka obavila prihvaćen posao.
- 290.123 Ako tvrtka ima značajan indirektan financijski interes prema klijentu za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost. Jedino potpuno uklanjanje važnog indirektnog financijskog interesa ili uklanjanje dostatnog djela financijskog interesa tako da preostali dio nije više značajan, može biti prihvatljivo za obavljanje prihvaćenog posla.
- 290.124 Ako tvrtka ima značajan financijski interes u poslovnom subjektu koji ima kontrolirajući interes kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja, tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Jedino potpuno uklanjanje značajnog indirektnog financijskog interesa ili uklanjanje dostatnog djela financijskog interesa tako da preostali dio nije više značajan, može biti prihvatljivo za obavljanje prihvaćenog posla.
- 290.125 Kada se izda izvještaj s ograničavajućom uporabom za angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi se revizija financijskih izvještaja, iznimke za odredbe u paragrafima od 290.106 do 290.110 i od 290.122 do 290.124 dane su u paragrafu 290.19.

## **Zajmovi i garancije**

- 290.126 Zajam ili garancija za zajam tvrtci od klijenta koji je banka ili neka slična financijska institucija ne predstavlja prijetnju neovisnosti ako je zajam ili garancija dana po uobičajenim procedurama, uvjetima i zahtjevima i zajam je beznačajan za tvrtku i za klijenta. Međutim, ako je zajam ili garancija značajna za klijenta ili tvrtku tada je moguće primijeniti mjere zaštite kako bi se smanjila prijetnja osobnog interesa na prihvatljivu razinu. Jedna od mjera može biti i uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe izvan tvrtke, povezane tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje kako bi pregledao obavljeni posao.
- 290.127 Zajam ili garancija za zajam članu tima koji izražava uvjerenje ili njegovoj bližoj obitelji od klijenta koji je banka ili neka slična financijska institucija ne predstavlja prijetnju neovisnosti ako je zajam ili garancija dana po uobičajenim procedurama, uvjetima i zahtjevima. Tada je dani zajam ili garancija za zajam neznačajna za neovisnost. Primjeri takvih zajmova uključuju hipoteke, dozvoljena prekoračenja na računu, krediti za automobile ili za smanjenje dugova na kreditnim karticama.
- 290.128 Slično tome, depoziti ili brokerski računi tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje kod klijenta koji je banka, brokerska kuća ili neka slična financijska institucija ne predstavljaju prijetnju neovisnosti ako je depozit ili račun otvoren pod uobičajenim komercijalnim uvjetima.
- 290.129 Ako tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje posudi novac klijentu koji nije banka ili slična financijska institucija ili pak daje garanciju na posudbu klijenta tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu osim ako su dani zajam ili garancija beznačajne tvrtci, članu tima koji izražava uvjerenje i klijentu.
- 290.130 Slično tome ako tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje posudi novac ili dobije garanciju za zajam od klijenta koji nije banka ili slična financijska institucija tada nastaje prijetnja osobnog interesa koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu osim ako su zajam ili garancija beznačajne tvrtci, članu tima koji izražava uvjerenje i klijentu.
- 290.131 Primjeri u paragrafima od 290.126 do 290.130 odnose se na zajmove i garancije između tvrtke i klijenta. U slučaju revizije financijskih izvještaja trebaju se primijeniti iste odredbe na tvrtke, povezane tvrtke i klijenta.

## **Bliski poslovni odnosi sa klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja**

290.132 Bliski poslovni odnosi između tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje s klijentom za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja ili članom njegove uprave ili pak bliski poslovni odnosi između tvrtke, povezane tvrtke i klijenta revizije financijskih izvještaja, mogu stvoriti komercijalni ili običan financijski interes što predstavlja prijetnju osobnog interesa i prijetnju zastrašivanja. Primjeri takvih bliskih poslovnih odnosa su sljedeći:

- Značajan financijski interes u zajedničkom pothvatu s klijentom, kontrolirajućim vlasnikom, direktorom ili nekim drugim pojedincem koji obavlja menadžersku funkciju kao senior za tog klijenta.
- Aranžmani prodaje koji uključuju jednu ili više usluga ili proizvoda tvrtke s jednom ili više usluga ili proizvoda klijenta te kao takvi donose zaradu i tvrtci i klijentu.
- Distribucijski ili marketinški aranžmani pod kojima se tvrtka ponaša kao distributer ili marketinški stručnjak klijentovih proizvoda ili usluga. Slično tome je da se klijent ponaša kao distributer ili marketinški stručnjak za proizvode ili usluge tvrtke.

U slučaju klijenta za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja, osim ako su financijski interes i poslovni odnosi beznačajni za tvrtku, povezane tvrtke i klijenta, nastaje prijetnja koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. U slučaju klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi revizija financijskih izvještaja, osim ako su financijski interes i poslovni odnosi beznačajni za tvrtke, povezane tvrtke i klijenta, nastaje prijetnja koja ugrožava neovisnost da nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu osigurati neovisnost niti ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. U obje situacije moguće su sljedeće mjere zaštite:

- a) prekid poslovnih odnosa;
- b) smanjiti važnost poslovnih odnosa tako da financijski interes i poslovni odnos postane beznačajan; ili
- c) odbiti sprovesti angažman s izražavanjem uvjerenja.

Ako financijski interes nije beznačajan, a poslovni odnos potpuno beznačajan za člana tima koji izražava uvjerenje, jedina primjenjiva mjera je uklanjanje pojedinca iz člana tima koji izražava uvjerenje.

290.133 U slučaju klijenta kod kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja, poslovni odnos koji uključuje interes koji se stvara kod tvrtke, povezane tvrtke, člana tima koji izražava uvjerenje ili njegove uže

obitelji u poslovnom subjektu u kojem klijent revizije ili njegov direktor ili njegov službenik ili neka grupa ima interes, ne predstavlja prijetnju neovisnosti ako:

- a) je stvoreni poslovni odnos beznačajan za tvrtke, povezane tvrtke i klijenta;
- b) je stvoreni interes beznačajan investitoru ili grupi investitora; i ako
- c) stvoreni interes ne daje investitoru ili grupi investitora mogućnost kontrole nad subjektom prema kojem je stvoren financijski interes.

290.134 Ako tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje kupi dobra i usluge od klijenta (ili povezana tvrtka od klijenta revizije financijskih izvještaja) tada u pravilu ne nastaje prijetnja neovisnosti ako je transakcija obavljena u uobičajenom poslovnom odnosu ili ako je kupnja obavljena za drugoga. Međutim, takve transakcije mogu predstavljati prijetnju osobnog interesa po prirodi ili po veličini. Ako je prijetnja sve osim beznačajna onda se mora uzeti u obzir provođenje određenih postupaka ili mjera zaštita koje bi trebale otkloniti prijetnju ili je smanjiti na prihvatljivu razinu. Moguće su sljedeće mjere zaštite:

- Eliminacija ili smanjenje veličine takvih transakcija;
- Uklanjanje pojedinca iz radnog tima koji izražava uvjerenje; ili
- Razgovori o problemu s osobama zaduženim za upravljanje kao primjerice revizijski odbor.

### **Obiteljske i osobne veze**

290.135 Obiteljske i osobne veze između članova tima koji izražava uvjerenje, direktora, službenika i određenog zaposlenika s zaposlenicima klijenta može stvoriti interese ili određene prijetnje osobnog interesa, poznavanja i zastrašivanja. Nepraktično je opisivati u detalje važnost takve prijetnje. No, značajnost takve prijetnje ovisit će o velikom broju čimbenika uključujući i odgovornost pojedinca, bliskost veze, ali i ulogu člana obitelji ili nekog drugog pojedinca zaposlenih kod klijenta. Tako postoji širok spektar okolnosti koje se moraju procijeniti te se moraju provesti određeni postupci ili mjere zaštite koje bi trebale otkloniti prijetnju ili je smanjiti na prihvatljivu razinu.

290.136 Kada je član šire obitelji člana tima koji izražava uvjerenje direktor, službenik ili zaposlenik kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja te ima mogućnost utjecati direktno i značajno na informacije o dobivenom angažmanu s izražavanjem uvjerenja ili je bio u takvoj mogućnosti u vremenu obavljanja angažmana, prijetnja koja ugrožava neovisnost može se smanjiti na prihvatljivu razinu jedino tako da se pojedinac povuče iz tima koji izražava uvjerenje. Bliskost veze je takva da nijedna druga mjera zaštite ne može smanjiti

prijetnju na prihvatljivu razinu. Ako se gore navedeni postupak ne primjeni tada preostaje jedino mogućnost povlačenja iz angažmana s izražavanjem uvjerenja. Primjerice u reviziji financijskih izvještaja ako je supružnik člana tima koji izražava uvjerenje zaposlenik koji je u mogućnosti direktno utjecati na pripremanje računovodstvenih podataka i financijskih izvještaja tada se prijetnja može smanjiti na prihvatljivu razinu jedino uklanjanjem pojedinca iz tima koji izražava uvjerenje.

290.137 Kada je član šire obitelji člana tima koji izražava uvjerenje zaposlenik koji je u mogućnosti direktno i značajni utjecati na dobivanje posla stvara se prijetnja neovisnosti čija će značajnost ovisiti o sljedećim čimbenicima:

- Poziciji člana obitelji zaposlenog kod klijenta;
- Uloga pojedinca kao člana tima koji izražava uvjerenje.

Važnost prijetnje mora se razmotriti, osim ako je prijetnja beznačajna za tvrtku, pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci mogu uključivati:

- Uklanjanje pojedinca iz radnog tima koji izražava uvjerenje;
- Mogućnost raspodjele i strukturiranja obveza i odgovornosti radnog tima koji izražava uvjerenje tako da pojedinac ne radi onaj dio posla za koji je odgovoran član uže obitelji kao zaposlenik klijenta;
- Usvajanje politika i procedura da se onemogućí zaposlenima da komuniciraju sa starijim partnerima unutar tvrtke o neovisnosti i objektivnosti koja se tiče njih samih.

290.138 Kada je član uže obitelji člana tima koji izražava uvjerenje direktor, službenik ili zaposlenik kod klijenta te ima mogućnost direktno i značajno utjecati na informacije o dobivenom poslu ili je bio u takvoj mogućnosti u vremenu obavljanja posla nastaje prijetnja koja ugrožava neovisnost. Značajnost prijetnje će ovisiti o sljedećim čimbenicima:

- Poziciji užeg člana obitelji zaposlenog kod klijenta;
- Uloga pojedinca kao člana tima koji izražava uvjerenje.

Važnost prijetnje mora se procijeniti, osim ako je prijetnja beznačajna za tvrtke, pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci mogu uključivati:

- Uklanjanje pojedinca iz radnog tima koji izražava uvjerenje;
- Mogućnost raspodjele i strukturiranja obveza i odgovornosti radnog tima koji izražava uvjerenje tako da pojedinac ne radi onaj dio posla za koji je odgovoran član uže obitelji kao zaposlenik klijenta;

- Usvajanje politika i procedura da se onemogućí zaposlenima da komuniciraju sa starijim partnerima unutar tvrtke o neovisnosti i objektivnosti koja se tiče njih samih.

290.139 Dodatno, ako je osoba iz bliže okoline (a nisu članovi šire i uže obitelji) člana tima koji izražava uvjerenje direktor, službenik ili zaposlenik kod klijenta te ima mogućnost direktno i značajno utjecati na informacije o dobivenom poslu ili je bio u takvoj mogućnosti u vremenu obavljanja posla nastaje prijetnja osobnog interesa, poznavanja i zastrašivanja koja ugrožava neovisnost. Zato su članovi tima koji izražava uvjerenje odgovorni i moraju identificirati takve osobe i konzultirati se u skladu s procedurama tvrtke. Važnost prijetnje mora se procijeniti pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Tako se mora procijeniti bliskost veze i uloga pojedinca zaposlenog kod klijenta.

290.140 Također se treba uzeti u obzir stvaranje prijetnje osobnog interesa, poznavanja i zastrašivanja preko osobnih i obiteljskih veza između partnera ili zaposlenika tvrtke koji nisu članovi tima koji izražava uvjerenje i direktora, službenika ili zaposlenika kod klijenta koji ima mogućnost utjecati značajno i direktno na informacije o dobivenom poslu ili je bio u takvoj mogućnosti u vremenu obavljanja posla. Zato su partneri i zaposlenici tvrtke odgovorni i moraju identificirati takve osobe i konzultirati se u skladu s procedurama tvrtke. Važnost prijetnje mora se procijeniti pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Tako se mora procijeniti bliskost veze, interakcija između pojedinca i tima koji izražava uvjerenje, pozicija unutar tvrtke te uloga pojedinca zaposlenog kod klijenta.

290.141 Osobne i obiteljske veze ne bi dovele u pitanje neovisnost tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje ako bi:

- a) tvrtka usvojila politike i procedure koje zahtijevaju da svi profesionalci odmah izvještavaju svoje nadređene o promjenama zaposleničkog statusa njihove šire i bliže obitelji ili o osobnim vezama koje stvaraju prijetnje neovisnosti;
- b) postojala mogućnost raspodjele i strukturiranja obveza i odgovornosti radnog tima koji izražava uvjerenje tako da pojedinac ne radi onaj dio posla za koji je odgovorna osoba s kojom postoji veza, kao zaposlenik klijenta ili ako to nije moguće onda da se pojedinac odmah ukloni iz radnog tima koji izražava uvjerenje; i
- c) stvaranje mogućnosti nadziranja rada takvog pojedinca.

290.142 Kada nastane takav nesmotreni prekršaj kao posljedica obiteljskih i osobnih veza, tvrtka mora primijeniti postupke ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci se provode:

- uključivanjem dodatnog profesionalnog računovođe da nadgleda posao
- ili da drugačije savjetuje ako je potrebno;
- isključivanjem pojedinca iz procesa donošenja odluka u dobivenom angažmanu.

### **Zaposlenje kod klijenata**

290.143 Neovisnost tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje može biti ugrožena ako direktor, službenik ili zaposlenik kod klijenta ima mogućnost utjecati direktno i značajno na informacije o dobivenom angažmanu s izražavanjem uvjerenja ili je bio u takvoj mogućnosti u vremenu obavljanja angažmana kao član tima koji izražava uvjerenje ili partner tvrtke. Takve okolnosti mogu stvoriti određene prijetnje osobnog interesa, poznavanja ili zastrašivanja posebice ako postoje značajne veze između pojedinca i njegovog/njezinog bivšeg poslodavca. Također prijetnja neovisnosti članu tima koji izražava uvjerenje može nastati ako pojedinac sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja, a zna ili ima razloga za vjerovati da će postati zaposlenik klijenta u bližoj budućnosti.

290.144 Ako je član tima koji izražava uvjerenje, partner ili bivši partner tvrtke postao zaposlenik klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, značajnost prijetnje osobnog interesa, poznavanja i zastrašivanja ovisi o sljedećim čimbenicima:

- a) pozicija pojedinca kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.
- b) uključenost pojedinca u radnom timu.
- c) vrijeme koje je prošlo od kada je pojedinac bio član tima koji izražava uvjerenje ili zaposlenik tvrtke.
- d) bivša pozicija pojedinca u timu koji izražava uvjerenje ili u tvrtci.

Važnost prijetnje mora se procijeniti pa ako je prijetnje sve osim beznačajna tada se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci uključuju:

- uzimanje u obzir modificiranja radnog plana u angažmanu s izražavanjem uvjerenja;

- određivanje radnog tima koji izražava uvjerenje za stalni angažman dostatnog iskustva u relaciji s pojedincem koji se zaposlio kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja;
- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da nadgleda posao
- ili da drugačije savjetuje ako je potrebno; ili
- nadzor kvalitete kontrole provedenog radnog zadatka.

U svakom slučaju, za smanjivanje prijetnje na prihvatljivu razinu mogu se primijeniti sljedeći postupci i mjere zaštite:

- a) spomenuti pojedinac nema prava na beneficije ili isplate od strane tvrtke osim ako takve isplate nisu fiksne i prije određene. Bilo kakav dug pojedincu ne smije biti značajnijeg iznosa da bi mogao ugroziti neovisnost obavljanja posla.
- b) pojedinac ne smije nastaviti s poslovnim aktivnostima (ili ostavljati takav dojam) kod tvrtke.

290.145 Prijetnja neovisnosti također se stvara ako član tima koji izražava uvjerenje sudjeluje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja znajući pritom ili imajući razloga vjerovati da postoji mogućnost prelaska klijentu u budućnosti. Tada se mogu primijeniti neki postupci i mjere zaštite koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu:

- a) usvajanjem politika i procedura kojima bi pojedinac bio obvezan obavijestiti tvrtka o pregovaranju oko radnog mjesta kod klijenta.
- b) uklanjanje pojedinca iz radnog tima koji izražava uvjerenje.

Također bi se mogla raditi neovisna procjena donesenih značajnih odluka od strane pojedinca u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

### **Nedavne usluge kod klijenata za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja**

290.146 Ako bi bivši službenik, direktor ili zaposlenik klijenta postao član radnog tima koji izražava uvjerenje, tada to može stvoriti prijetnju osobnog interesa, samoprovjere i zastrašivanja koja bi ugrozila neovisnost obavljanja posla. To je posebice vidljivo iz činjenice ako bi član tima koji izražava uvjerenje morao izvještavati o primjerice pripremanju dijelova financijskih izvještaja ili određenih značajnih informacija u kojima je on/ona sudjelovao kao bivši zaposlenik klijenta.

290.147 Ako je član tima koji izražava uvjerenje u određenom periodu obavljanja posla bio službenik, direktor ili zaposlenik kod klijenta i bio je u mogućnosti direktno i značajnije utjecati na informacije o poslu

tada je stvorena prijetnja koju će teško neki postupci ili mjere zaštite ukloniti ili je smanjiti na prihvatljivu razinu. Takvi pojedinci jednostavno ne bi smjeli biti članovi tima koji izražava uvjerenje.

290.148 Ako je član tima koji izražava uvjerenje u određenom periodu prije obavljanja posla bio službenik, direktor ili zaposlenik kod klijenta i bio je u mogućnosti direktno i značajnije utjecati na informacije o angažmanu s izražavanjem uvjerenja tada je stvorena prijetnja osobnog interesa, samoprovjere i poznavanja. Primjerice takva prijetnja bi mogla nastati ako bi odluke pojedinca ili rad pojedinca kod klijenta u prošlom razdoblju bio evaluiran u tekućem razdoblju kao dio sadašnjeg angažmana s izražavanjem uvjerenja. Važnost prijetnje ovisi o sljedećim čimbenicima kao što su:

- Pozicija pojedinca kod klijenta;
- Vremensko razdoblje koje je prošlo od kada je pojedinac otišao od klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja; i
- Uloga pojedinca kao člana tima koji izražava uvjerenje.

Važnost prijetnje mora se procijeniti, osim ako je prijetnja beznačajna za tvrtku, pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci mogu uključivati:

- uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe da pregleda obavljeni posao pojedinca kao člana tima koji izražava uvjerenje ili da drugačije savjetuje ako je potrebno; ili
- razgovore o problemu s osobama zaduženim za upravljanje kao primjerice revizijski odbor.

### **Službenik ili direktor kod klijenata za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja**

290.149 Ako je partner ili zaposlenik tvrtke član uprave kod klijenta stvara se prijetnja samoprovjere i osobnog interesa koje ugrožavaju neovisnost, a koju će teško neki postupci ili mjere zaštite ukloniti ili je smanjiti na prihvatljivu razinu. U slučaju revizije financijskih izvještaja ako je partner ili zaposlenik povezane tvrtke bio član uprave klijenta revizije tada se stvara prijetnja neovisnosti koju će teško neki postupci ili mjere zaštite ukloniti ili je smanjiti na prihvatljivu razinu. Takvi pojedinci jednostavno ne bi smjeli biti članovi tima koji izražava uvjerenje ili sudjelovati u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

290.150 Pozicija Tajnika poslovnog subjekta ima različite implikacije u različitim ovlastima. Zaduženja mogu biti različita od administrativnih poslova kao što su kadrovska služba, održavanje evidencije i registara poslovnog subjekta, do različitih obveza koje osiguravaju da kompanija djeluje po različitim regulativama ili davanja savjeta u

zadacima korporativnog upravljanja. Općenito, takva pozicija je bliska kod obavljanja posla te može stvoriti samoprovjere ili neke prijetnje zagovaranja.

- 290.151 Ako je partner ili zaposlenik povezane tvrtke tajnik poslovnog subjekta koji je klijent revizije tada je stvorena prijetnja samoprovjere i zagovaranja koju će teško neki postupci ili mjere zaštite ukloniti ili je smanjiti na prihvatljivu razinu. Ako je takva mogućnost dozvoljena lokalnim zakonom, profesionalnim pravilima i praksom tada se obveze i funkcije pojedinca trebaju ograničiti na rutinske i formalne administrativne poslove kao što je pripremanje zapisnika i održavanje statutarnih povrata.
- 290.152 Rutinske administrativne usluge koje podržavaju tajničku funkciju ili savjetodavnu funkciju u relaciji s kompanijskim administrativnim poslovima u pravilu ne ugrožavaju neovisnost uzimajući u obzir da uprava tvrtke donosi sve važne poslovne odluke.

### **Dugotrajna suradnja starijih partnera s klijentima za koje se provode angažmani s izražavanjem uvjerenja**

#### *Opće odredbe*

290.153 Ako isti stariji partneri ili zaposlenici rade na angažmanu s izražavanjem uvjerenja u dužem vremenskom razdoblju tada se stvara prijetnja poznavanja. Važnost takve prijetnje ovisit će o sljedećim čimbenicima:

- Vremensko razdoblje u kojem je pojedinac član tima koji izražava uvjerenje kod istog klijenta;
- Uloga pojedinca u timu;
- Struktura same tvrtke; i
- Priroda samog angažmana.

Važnost prijetnje mora se procijeniti, osim ako je prijetnja beznačajna za tvrtke, pa se moraju primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. Ti postupci mogu uključivati:

- Rotiranje starijih zaposlenika po drugim angažmanima;
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije bio član tima koji izražava uvjerenje da provede nadzor nad obavljenim poslom ili da savjetuje drugačije ako je potrebno; ili
- Nezavisnu internu kontrolu kvalitete.

*Klijenti koji kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja<sup>7</sup>*

290.154 Ako isti stariji partneri ili zaposlenici rade na angažmanu pregleda kontrole kvalitete<sup>8</sup> u dužem vremenskom razdoblju tada se stvara prijetnja poznavanja. Takva prijetnja je relevantna ako se radi o klijentu revizije financijskih izvještaja koji kotira na burzi i moraju se primijeniti postupci ili mjere zaštite koje mogu osigurati neovisnost te ukloniti prijetnju u potpunosti ili je smanjiti na prihvatljiviju razinu. U skladu s tim:

- a) partneri i pojedinci odgovorni za angažman pregleda kontrole kvalitete moraju se rotirati nakon određenog vremena, ali to vrijeme ne smije biti duže od sedam godina; i
- b) takvi pojedinci ne smiju raditi na takvim angažmanima kod istog klijenta dok ne prođe najmanje dvije godine.

290.155 Kada se klijent revizije financijskih izvještaja uvrsti na burzu, vremensko razdoblje u kojem stariji partneri ili zaposlenici rade na angažmanu pregleda kontrole kvalitete može se završiti te se treba razmotriti mogućnost rotacije zaposlenika. Međutim, pojedinac može nastaviti na angažmanu pregleda kontrole kvalitete još dvije dodatne godine prije rotacije.

290.156 Partneri ili zaposlenici odgovorni za nadzor kontrole kvalitete bi se nakon nekog vremena trebali rotirati, međutim potreban je određen stupanj fleksibilnosti u pogledu vremena rotacije i to posebno u nekim situacijama. Primjeri takvih okolnosti su:

- Situacije kada je kontinuitet pojedinca u poslu jako značajan za klijenta revizije financijskih izvještaja, kao naprimjer, kada bi rotacija pojedinca istodobno narušila strukturu klijenta revizije; i
- Situacije kada veličina tvrtke jednostavno ne omogućava rotacije ili ne omogućava zadovoljenje ostalih mjera ili postupaka koji pružaju neovisnost.

U svim tim navedenim situacijama ako zaposlenik nije rotiran u definiranom vremenu, moraju se primijeniti određeni postupci koji će smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu.

290.157 Kada je kod tvrtke zaposleno samo nekoliko pojedinaca s potrebnim stručnim znanjem i iskustvom da bude voditelj ili član tima koji izražava uvjerenje odgovoran za angažman kontrole kvalitete u reviziji financijskih izvještaja kod klijenta koji je uvršten na burzi, tada rotacija kao postupak osiguravanja neovisnosti nije primjenjiva. U tim okolnostima tvrtka treba razmotriti neke druge postupke ili mjere zaštite koje bi svele prijetnju na prihvatljivu razinu. Takvi postupci ili

---

<sup>7</sup> Vidi intepretaciju 2003-02 na strani 96.

<sup>8</sup> Vidi definiciju.

mjere zaštite mogu se ogledati u uključivanju dodatnog profesionalnog računovođe koji nije bio član tima koji izražava uvjerenje da provede nadzor nad obavljenim poslom ili da savjetuje ako je potrebno. Taj pojedinac može biti neko izvan tvrtke, a da nije povezan s timom na nikakav način.

### **Odredbe za usluge za koje se ne izražava uvjerenje klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja**

290.158 Tvrtke tradicionalno pružaju klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja širok raspon različitih usluga koje uključuju njihova znanja i vještine. Klijenti za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja koriste vrijednost usluga koje im pruža tvrtka jer posjeduju znanja o poslovanju, određene vještine i znanja iz drugih područja koja su potrebna klijentu za obavljanje posla. Nadalje, te usluge omogućavaju članovima tima koji izražava uvjerenje detaljnije informacije o poslovanju klijenta koje pomažu timu u obavljanju angažmana s izražavanjem uvjerenja. Što je veće znanje o poslovanju klijenta, to će tim koji izražava uvjerenje bolje razumjeti klijentove procedure i kontrole, te razumjeti s kakvim poslovnim i financijskim rizikom se klijent susreće. Međutim takav odnos može ugroziti neovisnost tima koji izražava uvjerenje i tvrtke. Tada se mora procijeniti važnost stvorene prijetnje da bi se smanjila prijetnja prihvatljivu razinu koristeći određene postupke i mjere zaštite koje bi povećale neovisnost.

290.159 Neke usluge koje tvrtka pruža klijentu mogu više ugroziti neovisnost. Kako bi se izbjegla prijetnja osobnog interesa ili samoprovjere, jedini postupak koji bi je smanjio na prihvatljivu razinu bio bi izbjegavanje ili odbijanje provođenja angažmana s izražavanjem uvjerenja. Neke od takvih usluga su sljedeće:

- Autoriziranje, izvršavanje ili dovršavanje transakcija te neko drugo provođenje autoritativnih funkcija u ime klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.
- Određivanje koje preporuke tima koji izražava uvjerenje implementirati kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.
- Izvještavanje upravljačkim funkcijama klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja.

290.160 Primjeri dani u paragrafima od 290.166 do 290.205 primjenjuju se u kontekstu odredbi pružanja usluga s neizražavanjem uvjerenja klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja. Potencijalne prijetnje koje ugrožavaju neovisnost uglavnom će nastati upravo kod pružanja takvih usluga klijentu revizije financijskih izvještaja. Financijski izvještaji klijenta pružaju financijske informacije o širokom rasponu transakcija i događaja koji su utjecali na klijenta. Informacije dobivene iz usluga s neizražavanjem uvjerenja mogu biti drugačije

prirode. Prijetnja samoprovjere može nastati i kod pružanja usluga s neizražavanjem uvjerenja klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi se revizija financijskih izvještaja. U takvom slučaju mora se uzeti u obzir važnost tvrtke i uključenost tvrtke u angažmanu te se trebaju primijeniti postupci i mjere zaštite koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu kao što je odbijanje angažmana s izražavanjem uvjerenja. Kada usluge se za koje se ne izražava uvjerenje nisu povezane s revizijom nefinancijskih izvještaja, tada prijetnja neovisnosti je u pravilu beznačajna.

290.161 Sljedeće aktivnosti, također mogu stvoriti prijetnju samoprovjere ili osobnog interesa:

- Upravljanje imovinom klijenta;
- Nadzor nad klijentovim zaposlenicima u obavljanju njihovih aktivnosti;
- Pripremanje izvornih dokumenata u elektronskom ili nekom drugom obliku, evidencija transakcija (na primjer, narudžbe, plan plaćanja i ponude kupcima).

Mora se procijeniti važnost stvorene prijetnje da bi se smanjila prijetnja na prihvatljivu razinu koristeći određene postupke i mjere zaštite koje bi povećale neovisnost. Te mjere zaštite ili postupci uključuju:

- Omogućavanje da pojedinci koji pružaju takve usluge ne sudjeluju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja;
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji bi savjetovao o potencijalnom utjecaju provedenih aktivnosti na neovisnost tima koji izražava uvjerenje i tvrtke; ili
- Neke druge postupke i mjere zaštite koje su propisane nacionalnim regulativama.

290.162 Neki novi trendovi u poslovanju, kao što su razvoj financijskih tržišta, brze promjene u informatičkoj tehnologiji, imaju utjecaj na upravljanje i kontrolu te čine nemogućim sastavljanje liste o svim različitim situacijama kada tvrtka pruža usluge se za koje se ne izražava uvjerenje klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, te se na takav način ugrožava neovisnost pa se trebaju primijeniti postupci i mjere zaštite koje bi eliminirale u potpunosti ili smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu.

290.163 Sljedeći postupci i mjere zaštite mogu biti izuzetno važni u smanjivanju prijetnje na prihvatljivu razinu:

- Usvajanje politika i procedura kojima bi se zabranilo zaposlenicima da donose odluke u ime klijenta ili da im se onemogućí odgovornost za donesene odluke.
- Diskutirati o problemu neovisnosti s onima koji su zaduženi za upravljanje kao primjerice revizijski odbor.

- Klijentove politike koje omogućuju nadzor nad provedbom usluga s neizražavanjem uvjerenja tvrtke.
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji bi savjetovao o potencijalnom utjecaju usluga s neizražavanjem uvjerenja na neovisnost tima koji izražava uvjerenje i tvrtke;
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe izvan tvrtke da omogući uvjerenje o diskretnom aspektu angažmana s izražavanjem uvjerenja;
- Omogućavanje klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja informacije o odgovornosti o danim rezultatima pruženih usluga tvrtke;
- Obavješćavanje primjerice revizijskog odbora o prirodi i visini naplaćenih usluga;
- Omogućavanje da pojedinci koji pružaju takve usluge ne sudjeluju u angažmanu s izražavanjem uvjerenja.

290.164 Prije nego što tvrtka prihvati angažman pružanja usluga s neizražavanjem uvjerenja klijentu za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, mora se razmotriti mogućnost ugrožavanja neovisnosti upravo pružanjem takvih usluga. Ako stvorena prijetnja nije beznačajna, tada se pružanje takvih usluga mora odbiti osim ako se ne primjene različiti postupci i mjere zaštite kojima bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu.

290.165 Pružanje takvih usluga klijentima revizije financijskih izvještaja može biti tako značajna da je nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu smanjiti na prihvatljivu razinu. Međutim, takve usluge su dozvoljene prema povezanim subjektima, podružnicama i na dijelovima financijskih izvještaja ako je prijetnja prema neovisnosti tvrtke svedena na prihvatljivu razinu i to tako da neka treća tvrtka obavlja usluge se za koje se ne izražava uvjerenje ili obavlja dio revizije ali u takvom obujmu da je odgovoran za obavljeni posao.

#### *Pripremanje računovodstvene evidencije i financijskih izvještaja*

290.166 Pomaganje klijentu revizije u pripremama računovodstvene evidencije i financijskih izvještaja može stvoriti prijetnju samoprovjere pogotovo ako ista tvrtka obavlja reviziju financijskih izvještaja.

290.167 Odgovornost je na upravi klijenta revizije financijskih izvještaja da osigura držanje i pripremu računovodstvenih podataka i financijskih izvještaja iako mogu zatražiti od tvrtke pomoć oko istog. Ako tvrtka, povezana tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje pruža takve usluge ili donosi poslovne odluke tada se stvara prijetnja samoprovjere koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. Zaposlenici jednostavno ne bi smjeli sudjelovati u takvim angažmanima kao što su Primjerice donošenje poslovnih odluka. Primjeri takvih procesa uključuju:

- Određivanje ili mijenjanje unosa u dnevnik ili klasifikacije računa za određene transakcije ili drugih računovodstvenih evidencija, a bez dozvole klijenta revizije financijskih izvještaja;
- Autorizaciju ili odobravanje određenih transakcija; i
- Pripremanje izvornih dokumenata (uključujući odluke o pretpostavkama procjene) ili mijenjanje takvih dokumenata ili podataka.

290.168 Proces revizije uključuje dugotrajan dijalog između tvrtke i uprave klijenta revizije financijskih izvještaja. Za vrijeme tog procesa uprava klijenta zahtijeva i prima značajne inpute o računovodstvenim načelima, bilješkama uz financijske izvještaje, prihvatljivim kontrolama i metodama korištenim u određivanju visine iznosa imovine i obveza. Tehnička podrška takve prirode i davanja savjeta o računovodstvenim načelima klijentima revizije financijskih izvještaja jednostavno omogućava fer i istinite financijske izvještaje. Takve usluge, uglavnom, ne ugrožavaju neovisnost tvrtke. Slično tome je kada revizija financijskih izvještaja zahtijeva podršku kod klijenta u vidu rješavanja problema oko izravnavanja konta, analiziranja i kumuliranja informacija za porezno izvještavanje, podrška u pripremanju konsolidiranih financijskih izvještaja (uključujući i prevođenje računovodstvenih evidencija kako bi bili u skladu s računovodstvenim politikama grupe ili čak sastavljanje financijskih izvještaja prema drugačijem okviru kao primjerice prema MSFI), pripremanje dijelova bilješki, predlaganje usklađivanja unosa u dnevnik i davanja savjeta oko pripreme kontnog plana podružnice. Gore navedene usluge smatraju se djelom procesa provođenja revizije i pod uobičajenim okolnostima ne predstavljaju prijetnju neovisnosti tvrtke.

#### Opće odredbe

290.169 Primjeri dani u paragrafima od 290.170 do 290.173 indiciraju stvaranje različitih prijetnji samoprovjere u slučajevima kada je tvrtka uključena u pripremu računovodstvenih evidencija ili financijskih izvještaja pogotovo ako su ti financijski izvještaji objekt revizije tvrtke. Ova pretpostavka može se primijeniti kada se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja a ne provodi se revizija financijskih izvještaja. Primjerice prijetnja samoprovjere se stvara kada tvrtka priprema financijske informacije i ujedno potvrđuje njihovu točnost. Tako bi tvrtka trebala procijeniti važnost prijetnje samoprovjere stvorene takvim uslugama te bi se trebala razmotriti mogućnost primjene različitih postupaka i mjera zaštite kojima bi se prijetnja samoprovjere smanjila na prihvatljivu razinu.

Klijenti koji ne kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja

290.170 Ako tvrtka ili povezana tvrtka pružaju, klijentu za kojeg se provodi revizija financijskih izvještaja a koji ne kotira na burzi, računovodstvene usluge, kao primjerice usluge knjigovodstva, usluge obračuna plaće i različite usluge rutinske i mehaničke prirode, tada postoji mogućnost stvaranja prijetnje samoprovjere koja se mora smanjiti na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih usluga su kako slijede:

- bilježenje transakcija za koje je klijent utvrdio prihvatljivu kontnu klasifikaciju;
- knjiženje transakcija u glavnu knjigu klijenta;
- sastavljanje financijskih izvještaja temeljem bruto bilance;
- pripremanje bruto bilance temeljem provjerenih unosa na konta.

Važno je procijeniti prijetnju pa ako tako stvorena prijetnja nije beznačajna, tada se moraju primijeniti različiti postupci i mjere zaštite kojima bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Takvi postupci ili mjere zaštite su sljedeći:

- Uređivanje odnosa tako da pojedinac koji je član tima koji izražava uvjerenje ne pruža takve usluge;
- Primjenjivanje politika i procedura kako bi se zabranilo pojedincu da donosi poslovne odluke za klijenta;
- Zahtijevanje da su izvorni podaci za unos u računovodstvenu evidenciju stvarno nastali kod klijenta;
- Zahtijevanje da su temeljne pretpostavke nastale kod klijenta i da su odobrene od strane klijenta;
- Dobivanje odobrenja klijenta revizije za sve promjene unosa u dnevnik ili one promjene koje utječu na financijske izvještaje.

Klijenti koji kotiraju na burzi za koje se provodi revizija financijskih izvještaja

290.171 Pružanjem računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga kao primjerice usluge obračuna plaće, pripremanje financijskih izvještaja ili financijskih informacija koje su temelj financijskih izvještaja nad kojima se provodi revizija a u ime klijenta revizije koji kotira na burzi, može se stvoriti prijetnja neovisnosti tvrtke ili povezane tvrtke. Takve usluge ako ne ugrožavaju neovisnost mogu stvoriti privid da je neovisnost ugrožena. Nikakvi postupci ili mjere zaštite ne mogu smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu osim primjenjivanja zabrane pružanja takvih usluga (osim u hitnim situacijama i ako u pružene usluge spada angažman revizije). Zbog toga, tvrtka ili povezana tvrtka ne bi smjeli pružati takve usluge klijentu revizije financijskih izvještaja koji kotira na burzi.

290.172 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga te ostalih usluga rutinske i mehaničke prirode podružnicama i odjelima klijenta revizije

financijskih izvještaja koji kotira na burzi ne predstavlja prijetnju neovisnosti uz uvjet da su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

- a) Usluge ne uključuju prosuđivanje.
- b) Podružnice i odjeli za koje se pružaju usluge nisu značajne za klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja revizije ili su pružene usluge nevažne za odjel ili podružnicu.
- c) Naknade od tih usluga su beznačajne za tvrtke ili povezane tvrtke.

Ako se pružaju takve usluge tada se moraju primijeniti neki postupci i mjere zaštite kojima bi se smanjila prijetnja:

- a) Tvrtka ili povezana tvrtka ne bi smjela imati nikakve upravljačke funkcije niti donositi nikakve poslovne odluke.
- b) Klijent revizije mora preuzeti odgovornost za rezultate obavljenog posla.
- c) Zaposlenici koji pružaju takve usluge ne bi smjeli biti članovi tima revizije.

#### Hitne situacije

290.173 Pružanje računovodstvenih i knjigovodstvenih usluga klijentima revizije financijskih izvještaja u posebnim ili hitnim situacijama, kada je nepraktično za klijenta da osigura te usluge na drugi način, tada se ne bi stvorile prijetnje koje bi ugrožavale neovisnost. Međutim, moraju se osigurati neke mjere zaštite kao što su:

- a) Tvrtka ili povezana tvrtka ne bi smjela imati nikakve upravljačke funkcije niti donositi nikakve poslovne odluke.
- b) Klijent revizije mora preuzeti odgovornost za rezultate obavljenog posla.
- c) Zaposlenici koji pružaju takve usluge ne bi smjeli biti članovi tima koji izražava uvjerenje.

#### *Usluge procjena*

290.174 Usluge procjene uključuju pretpostavke i procjenjivanje budućih poslovnih događaja, primjenu različitih metodologija i tehnika, te kombinaciju i jednog i drugog sa svrhom izračunavanja određene vrijednosti ili raspon vrijednosti koje procjenjuju visinu imovine, obveza ili posla u cijelosti.

290.175 Prijetnja samoprovjere nastaje kada tvrtka ili povezana tvrtka pruža usluge procjene klijentu revizije financijskih izvještaja, a te iste procjene se moraju uključiti u financijske izvještaje klijenta.

290.176 Ako usluge procjena uključuju procjene značajnih podataka za financijske izvještaje i procjene su donekle subjektivne stvara se prijetnja samoprovjere koja se ne može smanjiti na prihvatljivu razinu nikakvim postupcima ili mjerama zaštite. Jedina moguća mjera je da se tada tvrtka povuče iz revizije financijskih izvještaja ili da ne pruža takvu vrstu usluga istom klijentu.

290.177 Izvođenje usluga procjene, za klijenta revizije financijskih izvještaja koje nisu od materijalne važnosti za financijske izvještaje, a nisu ni subjektivne, stvara prijetnju samoprovjere koja se sljedećim postupcima i mjerama zaštite može smanjiti na prihvatljivu razinu:

- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije član tima koji izražava uvjerenje da pregleda obavljeni posao ili savjetuje drugačije ako je potrebno;
- Potvrđivanje i dobivanje odobrenja od klijenta o razumijevanju pretpostavki i metodologije procjene koja će se koristiti;
- Klijent revizije mora preuzeti odgovornost za rezultate obavljenog posla; i
- Zaposlenici koji pružaju takve usluge ne bi smjeli biti članovi tima koji izražava uvjerenje revizije.

Kako bi gore navedeni postupci ili mjere zaštite bili učinkoviti mora se obratiti pažnja na slijedeće činjenice:

- a) klijentovo znanje, iskustvo i mogućnost da razmotri problem te da odobri i odredi važnost problema prosuđivanjem;
- b) stupanj do kojeg se utemeljene metodologije i profesionalne upute mogu primijeniti u određenoj usluzi procjenjivanja;
- c) uključeni standardi kod procjene ili utemeljenih metodologija te stupanj subjektivnosti svojstven predmetnoj stavki;
- d) pouzdanost korištenih podataka u procjeni.
- e) stupanj pouzdanosti budućih procjena koje mogu stvoriti određenu zbunjenost ili izmjenu kod dobivenih iznosa ili procjena;
- f) opseg i jasnoća objavljivanja u financijskim izvještajima.

290.178 Kada tvrtka ili povezana tvrtka pruža usluge procjene klijentu revizije financijskih izvještaja koje uključuju popunjavanje poreznih prijava ili prijava za povrat poreza, računanja poreznih obveza ili planiranja poreznih obveza, tada ne bi smjele nastati prijetnje koje ugrožavaju

neovisnost s obzirom na to da su takve procjene obično evaluirane od strane vanjskih korisnika kao primjerice vlasti.

290.179 Kada tvrtka pruža usluge procjene kao dio angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nije revizija financijskih izvještaja mora se razmotriti mogućnost nastanka prijetnje samoprovjere. Važno je procijeniti prijetnju pa ako tako stvorena prijetnja nije beznačajna, tada se moraju primijeniti različiti postupci i mjere zaštite kojima bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu.

*Odredbe za porezne usluge klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.180 Tvrtka može pružati porezne usluge klijentima revizije financijskih izvještaja. Takve usluge uključuju usklađivanje, planiranje, porezno savjetovanje i podršku u rješavanju poreznih problema. Pružanje takvih usluga u pravilu ne ugrožava neovisnost tvrtke.

*Odredbe za usluge interne revizije klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.181 Prijetnja samoprovjere može nastati kada tvrtka ili povezana tvrtka pruža usluge interne revizije klijentu revizije financijskih izvještaja. Te usluge mogu biti šireg raspona od onih koje su uopćene prihvaćenim revizijskim standardima, također mogu obuhvaćati asistenciju u provođenju interne revizije ili traženja vanjskih izvođača interne revizije. Kod procjene važnosti prijetnje neovisnosti mora se uzeti u obzir priroda usluge. Usluge interne revizije ne uključuju operativne usluge interne revizije koje nisu povezane s internim računovodstvenim kontrolama, financijskim sustavima i financijskim izvještajima.

290.182 Usluge koje uključuju različite procedure kako bi se provela revizija financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima ne smatraju se prijetnjom ako zaposlenici tvrtke ili povezane tvrtke ne djeluju kao član uprave klijenta.

290.183 Kada tvrtka ili povezana tvrtka obavlja usluge interne revizije klijentu revizije financijskih izvještaja ili uključuje vanjske suradnike u proces revizije interne kontrole, svaka stvorena prijetnja samoprovjere koja ugrožava neovisnost može se smanjiti na prihvatljivu razinu ukoliko postoji očito odvajanje između funkcije upravljanja i kontrole kod klijenta i unutar samog procesa interne revizije.

290.184 Ako se izvodi dio procesa revizije interne kontrole, kod klijenta revizije financijskih izvještaja, tada tvrtka ili povezana tvrtka mora razmotriti stvaranje prijetnje samoprovjere te oprezno nastaviti s takvim aktivnostima. Tada se moraju primijeniti određeni postupci ili

mjere zaštite koje bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite moraju se primijeniti kod tvrtke ili povezane tvrtke pogotovo ako klijent revizije priznaje odgovornost za utemeljenjem, održavanjem i nadgledanjem sustava internih kontrola.

290.185 Postupci i mjere zaštite, koji bi se trebali primijeniti u svim navedenim okolnostima te smanjiti prijetnju na prihvatljivu razinu, su:

- a) Klijent revizije priznaje odgovornost za utemeljenjem, održavanjem i nadgledanjem sustava internih kontrola;
- b) Klijent revizije uključuje kompetentnog zaposlenika, primjerice starijeg člana uprave, koji je odgovoran za proces obavljanja interne revizije;
- c) Klijent, revizijski odbor ili neka nadzorna tijela priznaju djelokrug, rizik i učestalost procesa interne revizije;
- d) Klijent je odgovoran za određivanje koje preporuke tvrtke će implementirati u svoje procese;
- e) Klijent procjenjuje adekvatnost provedene interne revizije, njezine nalaze i rezultate te mogućnost djelovanja po danom izvješću; i
- f) Rezultati i preporuke interne revizije izvještavaju se revizijskom odboru ili nadzornom tijelu.

290.186 Može se uzeti u obzir mogućnost da takve usluge klijentu pružaju zaposlenici koji ne obavljaju reviziju financijskih izvještaja i s različitim linijama izvještavanja unutar tvrtke.

*Odredbe za usluge IT – a klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.187 Usluge dizajniranja i implementacije financijskih informatičkih tehnoloških sustava koje pruža tvrtka ili povezana tvrtka klijentu revizije financijskih izvještaja, a koje se koriste u generiranju informacija u klijentove financijske izvještaje, može stvoriti prijetnju samoprovjere.

290.188 Nastala prijetnja samoprovjere biti će značajna osim ako se ne koriste određeni postupci i mjere zaštite koji bi je smanjili na prihvatljivu razinu. Ti postupci i mjere zaštite su:

- a) priznavanje odgovornosti klijenta za utemeljenjem, održavanjem i nadgledanjem sustava internih kontrola;
- b) zahtijevanje klijenta za kompetentnim zaposlenikom, po mogućnosti iz funkcije menadžmenta kao seniora, čija će

odgovornost biti donošenje odluka u kvalitetnoj uspostavi i implementaciji informatičkog sustava;

- c) klijent donosi sve upravljačke odluke vezano za dizajn i implementaciju procesa;
- d) klijent procjenjuje adekvatnost i rezultate dizajna i implementacije sustava;
- e) priznavanje odgovornosti klijenta za operativni sustav te za korištene i generirane podatke dobivene iz tog sustava.

290.189 Može se uzeti u obzir mogućnost da takve usluge koje ne izražavaju uvjerenje klijentu pružaju zaposlenici koji ne obavljaju reviziju financijskih izvještaja i s različitim linijama izvještavanja unutar tvrtke.

290.190 Usluge dizajniranja i implementacije financijskih informatičkih tehnoloških sustava koje pruža tvrtka ili povezana tvrtka klijentu revizije financijskih izvještaja, a koje se koriste u generiranju informacija u klijentove financijske izvještaje, mogu stvoriti prijetnju samoprovjere. Važnost prijetnje mora se procijeniti pa ako tako stvorena prijetnja nije beznačajna, te se tada moraju primjeniti različiti postupci i mjere zaštite kojima bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu.

290.191 Usluge koje su povezane s procjenama, dizajniranjem i implementacijom internih računovodstvenih kontrola i kontrolama rizika, ne stvaraju prijetnju neovisnosti ako se uzme u obzir da tvrtka ili povezana tvrtka ne obnaša upravljačke funkcije kod klijenta.

*Privremena zaposlenja kod klijenata koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.192 Iznajmljivanje zaposlenika tvrtke ili povezane tvrtke klijentu revizije financijskih izvještaja stvara prijetnju samoprovjere, pogotovo ako je zaposlenik u poziciji utjecati na pripremanje klijentovih financijskih izvještaja. U praksi, takva pomoć pruža se klijentu u posebnim ili hitnim situacijama ali samo uz prihvaćanje uvjeta da zaposlenici tvrtke ili povezane tvrtke nisu uključeni u:

- a) donošenje poslovnih odluka;
- b) potpisivanje ili odobravanje sporazuma ili drugih sličnih dokumenata;
- c) korištenje diskrecionog prava o obvezivanju klijenta.

Svaka okolnost ili situacija mora biti dobro analizirana kako bi se identificirala prijetnja te kako bi se mogli primijeniti određeni postupci ili mjere zaštite za smanjivanje prijetnje na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite su:

- zaposlenici koji pomažu klijentu u poslu ne bi smjeli sudjelovati u reviziji onog djela na kojem su radili ili nadzirali kao dio obavljanja posla za klijenta;
- klijent bi morao prihvatiti odgovornost za nadzor aktivnosti koje obavlja zaposlenik tvrtke ili povezane tvrtke.

*Odredbe za usluge sudskih parničenja klijentima za koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

290.193 Usluge sudskih parničenja uključuju aktivnosti kao što su stručna svjedočenja, kalkuliranje procijenjenih šteta ili drugih iznosa koji mogu biti obveza plaćanja ili naplata potraživanja proizašlih iz sudskih parnica ili pak pomoć u pripremanju dokumenata potrebnih za sudske procese.

290.194 Prijetnja samoprovjere može nastati kada usluge sudskih parničenja klijentu direktno uključuju procjene novčanih iznosa koji se uključuju u bilješke ili u same financijske izvještaje. Takva prijetnja ovisit će o sljedećim čimbenicima:

- Značajnosti novčanih iznosa;
- Stupnju subjektivnosti u takvom slučaju; i
- Prirodi angažmana.

Tvrtka ili povezana tvrtka treba procijeniti važnost same prijetnje pa ako tako stvorena prijetnja nije beznačajna, tada se moraju primijeniti različiti postupci i mjere zaštite kojima bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite su:

- Usvajanje politika i procedura koje će braniti zaposlenicima da donose poslovne odluke u ime klijenta;
- Aktiviranje profesionalca koji nije član tima koji izražava uvjerenje da obavi posao; ili
- Uključivanje vanjskih nezavisnih stručnjaka.

290.195 Ako preuzeta usluga zahtijeva donošenje poslovnih odluka u ime klijenta revizije, ugrožava se prijetnja neovisnosti koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. U tom slučaju, tvrtka ili povezana tvrtka ne bi smjela klijentu pružati takvu uslugu.

*Odredbe za pravne usluge klijentima koje se provodi revizija financijskih izvještaja*

- 290.196 Pravne usluge se definiraju kao bilo koje usluge za koje pojedinac mora biti ili primljen u struku i evidentiran kod nadležnog tijela ili mora imati potrebnu zahtijevanu edukaciju da bi mogao prakticirati pravo. Pravne usluge imaju širok raspon te uključuju pravne savjete iz korporativnog i trgovačkog prava, kao što je pomoć kod sastavljanja različitih ugovora, parničenja, spajanja i pripajanja te pomoć klijentovom pravnom odjelu. Takve usluge mogu ugrožavati neovisnost i stvoriti prijetnju samoprovjere i zagovaranja.
- 290.197 Prijetnja ovisi o prirodi pružene usluge i stvara se iako zaposlenik koji pruža uslugu nije član tima koji izražava uvjerenje i posao sam po sebi nije značajan za klijentove financijske izvještaje. Postupci ili mjere zaštite dane u paragrafu 290.162 mogu biti prikladne za smanjivanje prijetnji na prihvatljivu razinu. Ako se prijetnja ne može smanjiti na prihvatljivu razinu tada postoji jedino mogućnost povlačenja tvrtke iz revizije financijskih izvještaja ili odbijanja pružanja takvih usluga.
- 290.198 Pravne usluge klijentima revizije financijskih izvještaja koje nemaju značajan utjecaj na financijske izvještaje ne predstavljaju prijetnju neovisnosti.
- 290.199 Postoji različitost u pružanju odvjetničkih usluga i pružanju pravnih savjeta. Pravne usluge koje pomažu klijentu revizije financijskih izvještaja a uključuju izvršenje određenih transakcija (kao primjerice pomoć kod sastavljanja ugovora, pravni savjeti, restrukturiranje i due diligence) mogu stvoriti prijetnju samoprovjere. Takve usluge ne bi ugrožavale neovisnost ako bi se poštivale sljedeće odredbe:
- a) članovi tima koji izražava uvjerenje revizije nisu uključeni u pružanje takvih usluga;
  - b) klijent donosi krajnju odluku o određenim pravnim preporukama ili preporukama o izvršenju određenih transakcija.
- 290.200 Ugrožavanje neovisnosti može nastati kada pravne usluge ili usluge sudskih parničenja klijentu direktno uključuju procjene novčanih iznosa koji se uključuju u bilješke ili u same financijske izvještaje. Tada se stvara prijetnja zagovaranja i samoprovjere koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. U tom slučaju, tvrtka ili povezana tvrtka ne bi smjela klijentu pružati takvu uslugu.
- 290.201 Kada tvrtka pruža odvjetničke usluge klijentu revizije financijskih izvještaja koje uključuju sudska parničenja s uključenim novčanim iznosom koji je značajan za financijske izvještaje klijenta tada se treba procijeniti potencijalna prijetnja zagovaranja i samoprovjere koja

se, osim ako nije beznačajna, može smanjiti na prihvatljivu razinu različitim mjerama zaštite i postupcima. Ti postupci uključuju:

- Usvajanje politika i procedura koje će braniti zaposlenicima da donose poslovne odluke u ime klijenta; ili
- Aktiviranje profesionalca koji nije član tima koji izražava uvjerenje da obavi posao.

290.202 Ako stariji partner ili zaposlenik tvrtke ili povezane tvrtke pruža usluge glavnog pravnog savjetnika klijentu revizije financijskih izvještaja, može se ugroziti neovisnost te se tako stvorena prijetnja samoprovjere i zagovaranja nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. Pozicija glavnog savjetnika je uglavnom pozicija starijeg partnera sa širokim rasponom odgovornosti za pravne poslove pa zaposlenik ili tvrtka ne bi smjela prihvatiti tu odgovornost za klijenta revizije financijskih izvještaja.

#### *Angažiranje starijih članova uprave*

290.203 Zapošljavanje starijih članova uprave ili menadžmenta kod klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, na pozicijama koje utječu na informacije u obavljanju revizije, može ugroziti neovisnost i stvoriti sadašnje ili buduće prijetnje samoprovjere, poznavanja i zastrašivanja, a njihova važnost utječe o:

- Ulozi zaposlene osobe kod klijenta; i
- Prirodi zaposlenja.

Tvrtka može pružati pomoć pri odabiru zaposlenika (primjerice provjeravati profesionalne kvalifikacije kandidata za posao) te davati savjete o njihovoj kompetenciji. Tvrtka može napraviti kratku listu imena koje on smatra odgovarajući ali pritom se mora ograničiti na postavljene kriterije od strane klijenta. Važnost prijetnje se treba procijeniti koja se, osim ako nije beznačajna, može smanjiti na prihvatljivu razinu različitim mjerama zaštite i postupcima. U svakom slučaju tvrtka ne bi trebala donositi odluke o tome koga zaposliti, a koga ne zaposliti. Takve odluke bi trebao donositi klijent.

#### *Korporativne financije i slične aktivnosti*

290.204 Usluge upravljanja i savjetovanja o korporativnim financijama klijentu može stvoriti prijetnju zagovaranja i samoprovjere. U slučaju pružanja takvih usluga može se ugroziti neovisnost te se tako stvorena prijetnja nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. Primjerice promocija i bavljenje klijentovim dionicama nije u skladu s angažmanima za koje se izražava uvjerenje. Preuzimanjem obveze od klijenta o transakcijama ili korištenju određenih transakcija u klijentovo ime, može se ugroziti neovisnost te

se tako stvorena prijetnja nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. Kod klijenta revizije financijskih izvještaja gore navedene usluge koje se tiču korporativnih financija ugrožavaju neovisnost tvrtke ili povezane tvrtke te se tako stvorena prijetnja nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu.

290.205 Ostale usluge koje se tiču korporativnih financija mogu stvoriti prijetnje ali se u tim slučajevima mogu primjeniti određeni postupci ili mjere zaštite kako bi smanjile prijetnju na prihvatljivu razinu. Primjeri takvih usluga vidljivi su kroz pružanje pomoći klijentu pri formuliranju korporativnih strategija, pomoći kod traženja izvora financiranja prema klijentovim kriterijima i specifikacijama te analiziranja računovodstvenih učinaka u navedenim transakcijama. Postupci i mjere zaštite uključuju:

- Usvajanje politika i procedura koje će braniti zaposlenicima da donose poslovne odluke u ime klijenta;
- Korištenje profesionalca koji nije član tima koji izražava uvjerenje da obavi posao; i
- Osiguranje kako se tvrtka ne bi obvezala na postavljene uvjete kod nekih transakcija u ime klijenta.

### ***Naknade i cijene***

#### *Naknade – relativne visine*

290.206 Ako generirana naknada dobivena od klijenta za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja predstavlja veliki udio u prihodima tvrtke, tada mogućnost gubitka klijenta ili grupe klijenta stvara prijetnju samoprovjere. Značajnost prijetnje će ovisiti o sljedećim čimbenicima:

- strukturi tvrtke; i
- tome da li je tvrtka tek osnovana ili već duže vrijeme posluje.

Važnost prijetnje mora se procijeniti i ako prijetnja nije beznačajna tada se trebaju primijeniti određeni postupci i mjere zaštite kako bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite uključuju:

- Diskutiranje o visini i prirodi naknade s revizijskim odborom ili nekim drugim tijelom zaduženim za nadzor;
- Poduzimanje koraka kako bi se smanjila ovisnost o klijentu;
- Eksterni nadzor kontrole kvalitete; i
- Konzultiranje s trećim stranama, kao primjerice regulatornim profesionalnim tijelima ili profesionalnim računovođom.

290.207 Prijetnja samoprovjere može se stvoriti ako generirana naknada klijenta predstavlja visoki udio u prihodima individualnog partnera. Važnost prijetnje mora se procijeniti i ako prijetnja nije beznačajna tada se trebaju primijeniti određeni postupci i mjere zaštite kako bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite uključuju:

- Usvajanje politika i procedura kojima bi se osigurao nadzor i implementacija kontrole kvalitete nad obavljenim poslom; i
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije član tima koji izražava uvjerenje da nadzire posao ili savjetuje drugačije ako je potrebno.

#### *Naknade - neplaćene*

290.208 Prijetnja samoprovjere se može stvoriti ako klijent nije duže vremena platio naknadu, pogotovo ako veći dio naknade nije plaćen prije dogovaranja revizije za sljedeću godinu. Plaćanje naknade mora se zahtijevati prije takvih dogovora. Postupci i mjere zaštite mogu biti:

- Diskutiranje o neplaćenoj naknadi s revizijskim odborom ili nekim drugim tijelom zaduženim za nadzor;
- Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije član tima koji izražava uvjerenje da nadzire posao ili savjetuje drugačije ako je potrebno.

Tvrtka bi morala uzeti u obzir neplaćene naknade jer se one mogu tretirati kao pozajmica klijentu ili zbog značajnosti neplaćenih naknada bilo bi prihvatljivo za klijenta da ne dogovara daljnje poslove revizije.

#### *Određivanje cijena*

290.209 Ako tvrtka naplaćuje svoje usluge po nižoj naknadi ili cijeni od prethodne tvrtke ili postavljenim kvotama ostalih, tada se stvara prijetnja samoprovjere koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu osim ako:

- a) tvrtka može dokazati da je profesionalni tim u prihvatljivom vremenu obavio zadatak; i
- b) da je u skladu sa svim primjenjivim standardima, smjernicama i kontrolom kvalitete.

### *Uvjetovane naknade*

290.210 Uvjetovane naknade su naknade koje su kalkilirane na predodređenim temeljima, a koje ovise o rezultatima transakcija ili rezultatima obavljenog posla. Uvjetovanim naknadama ne smatraju se naknade uvjetovane sudom ili nekim drugim regulatorom.

290.211 Uvjetovane naknade tvrtke angažmana s izražavanjem uvjerenja mogu stvoriti prijetnju samoprovjere i zagovaranja koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. U skladu s tim, tvrtka ne bi smjela pružati usluge niti primati naknade za takve usluge čija naknada je uvjetovana rezultatima transakcija ili rezultatima obavljenog posla.

290.212 Uvjetovane naknade zaračunate klijentu angažmana s izražavanjem uvjerenja i usluga za koje se ne izražava uvjerenje mogu stvoriti prijetnju samoprovjere i zagovaranja. Ako visina naknade angažmana za koji se ne izražava uvjerenje je dogovorena za vrijeme angažmana s izražavanjem uvjerenja i kao takva je uvjetovana rezultatima angažmana s izražavanjem uvjerenja tada se stvara prijetnja koja se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. Jedino prihvatljivo u tom slučaju je neprihvatanje takvih poslova. U nekim drugim slučajevima uvjetovanih naknada značajnost stvorene prijetnje ovisit će o sljedećim čimbenicima:

- Rasponu iznosa moguće naknade;
- Stupnju varijabilnosti;
- Temelju određivanja naknade;
- Nadzoru nad rezultatima posla ili transakcija od neke treće osobe; i
- Učinku događaja ili transakcije iz angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Važnost prijetnje mora se procijeniti i ako prijetnja nije beznačajna tada se trebaju primjeniti određeni postupci i mjere zaštite kako bi se prijetnja smanjila na prihvatljivu razinu. Ti postupci ili mjere zaštite uključuju:

- Diskutiranje o visini i prirodi naknade s revizijskim odborom ili nekim drugim tijelom zaduženim za nadzor;
- Određivanje konačnih naknada od neke treće osobe; ili
- Usvajanje politika i procedura o kontroli i kvaliteti.

### **Darovi i gostoljubivost**

290.213 Prihvatanje darova i gostoljubivost klijenta može stvoriti prijetnju samoprovjere i poznavanja između pojedinaca. Kada tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje prihvati dar ili neku gostoljubivost, osim ako je vrijednost dara beznačajna, stvara se prijetnja neovisnosti koja

se nikakvim postupcima ili mjerama zaštite ne može smanjiti na prihvatljivu razinu. U skladu s tim tvrtka ili član tima koji izražava uvjerenje ne bi smio prihvaćati darove ili stvarati bliskost s klijentom.

### **Stvarno ili moguće parničenje**

290.214 Kada postoji mogućnost parničenja između tvrtke ili člana tima koji izražava uvjerenje sa klijentom za kojeg se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja, stvara se prijetnja osobnog interesa i zastrašivanja. Odnos između članova tima koji izražava uvjerenje i menadžmenta klijenta mora biti okarakteriziran i definiran kroz sve aspekte poslovnih operacija klijenta. Tvrtka i menadžment klijenta mogu biti na suprotnim stranama u sudskom procesu, stvarajući prijetnju u obavljanju posla. Značajnost prijetnje ovisit će o sljedećim čimbenicima:

- Važnost parničenja;
- Prirodi angažmana s izražavanjem uvjerenja; i
- Je li sudsko parničenje proizašlo iz bivših angažmana s izražavanjem uvjerenja.

Onda kada je procijenjena utvrđena prijetnja sljedeći postupci i mjere zaštite koji bi prijetnju smanjili na prihvatljivu razinu su:

- a) Diskutiranje o visini i prirodi parničenja s revizijskim odborom ili nekim drugim tijelom zaduženim za nadzor;
- b) Uklanjanje člana tima iz tima angažmana ako član tima koji izražava uvjerenje sudjeluje u parnici; ili
- c) Uključivanje dodatnog profesionalnog računovođe koji nije član tima koji izražava uvjerenje da nadzire posao ili savjetuje drugačije ako je potrebno.

Ako postupci i mjere zaštite ne smanje prijetnju na prihvatljivu razinu tada je jedino pravilno povući se ili ne prihvatiti posao.

## **Intrepretacije sekcije 290**

Ove intrepretacije su direktno usmjerene na primjenu IFAC – ovog Kodeksa etike profesionalnih računovođa i odgovaraju na različita postavljena pitanja. O regulativi drugih autoritativnih tijela kao što je američka Komisija za vrijednosne papire ovdje se ne govori pa se pitanja takvih tematika mogu postaviti direktno takvim tijelima.

### **Intrepretacija 2003 – 01**

*Odredbe o uslugama koje se ne izražava uvjerenje klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja*

Kodeks etike profesionalnih računovođa govori o odredbama vezanih uz usluge za koje se ne izražava uvjerenje klijentima za koje se provodi angažman s izražavanjem uvjerenja koje su prikazane u paragrafima od 290.158 do 290.205. Kodeks se trenutno ne bavi prijelaznim odredbama povezanih sa zahtjevima danim u navedenim paragrafima. Međutim, Etički Odbor<sup>9</sup> dozvoljava prijelazno razdoblje od jedne godine u kojoj se postojeći ugovori o pružanju usluga s neizražavanjem uvjerenja s klijentom moraju ispuniti, pogotovo ako se dodatno ne primjenjuju postupci ili mjere zaštite koje bi smanjile prijetnju na značajnu razinu. To prijelazno razdoblje započinje 31. prosinca 2004. godine (ili od datuma usvajanja Kodeksa).

### **Intrepretacija 2003-02**

*Rotacija partnera kod klijenata koji kotiraju na burzi za koje se provodi revizija*

Kodeks etike za profesionalne računovođe govori o rotaciji partnera na angažmanu revizije financijskih izvještaja kod klijenata koji kotiraju na burzi u paragrafima od 290.154 do 290.157.

Ti paragrafi pokazuju kako bi se stariji partneri trebali rotirati na stalnom angažmanu revizije financijskih izvještaja kod klijenata koji kotiraju na burzi nakon prethodno utvrđenog vremena koji ne smije biti duži od sedam godina. U nekim okolnostima, Kodeks pokazuje kako, se zahtijeva određena fleksibilnost. Etički Odbor<sup>10</sup> vjeruje kako bi fleksibilnost u vremenu rotiranja bila potrebna kod implementacije ili usvajanja Kodeksa.

Kodeks trenutno ne uključuje prijelazne odredbe u svezi fleksibilnosti vremena rotacije. Međutim Etički Odbor<sup>11</sup> dozvoljava prijelazno razdoblje od dvije godine. Implementacija ili ranije usvajanje Kodeksa može produljiti vrijeme rotiranja partnera za dvije godine i to od datuma implementacije ili usvajanja Kodeksa. U takvim okolnostima mora se primijeniti paragraf 290.157 koji nalaže primjenu postupaka i mjera kako bi se smanjila prijetnja na prihvatljivu razinu.

---

<sup>9</sup> Sada Odbor za Međunarodne Etičke Standarde za Računovođe.

<sup>10</sup> Vidi fusnotu 5:

<sup>11</sup> Vidi fusnotu 5:

## **Intrepretacija 2005-01**

*Primjena odredbi sekcije 290 za angažmane s izražavanjem uvjerenja a koji nisu revizija financijskih izvještaja*

Ovo objašnjenje pruža smjernice u zadržavanju neovisnosti za sekciju 290 koji se tiču angažmana s izražavanjem uvjerenja a koji nisu revizija financijskih izvještaja.

Ova objašnjenja su fokusirana na probleme primjene Kodeksa. U sekciji 290 dane su odredbe o zadržavanju neovisnosti kod svih usluga s izražavanjem uvjerenja. Tako se primjerice u paragrafu 290.15 navodi da se treba uzeti u obzir svaka prijetnja koja nastaje interesima i odnosima povezane tvrtke. Slično se u paragrafu 290.21 navodi kada za klijente revizije financijskih izvještaja koji ne kotiraju na burzi tim koji izražava uvjerenje utvrdi da je povezani subjekt značajan za procjenu neovisnosti klijenta, tada tim koji izražava uvjerenje mora uzeti u obzir značajnost i procijeniti neovisnost te primijeniti postupke i mjere zaštite. Te situacije nisu posebno objašnjene u ovim intrepretacijama. Objasnjeno je Međunarodnom Okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja izdanih od strane Odbora za Međunarodne revizijske standarde kako u angažmanu s izražavanjem uvjerenja profesionalni računovođa ili revizor izražava mišljenje koje bi trebalo povećati stupanj pouzdanosti mogućem korisniku (a ne samo zainteresiranom i odgovornom korisniku) temeljem dobivenih rezultata mjerenja i procjena o predmetu zadatka.

*Usluge temeljene na dogovorenom postupku (ili dokazivanju tvrdnji)*

Kod takvih usluga, procjene i mjerenja moraju izvesti odgovorne osobe te je informacija pruženih usluga temeljena na dokazima koji su dostupni namjerenim korisnicima.

Kod takvih angažmana odgovorna strana mora biti neovisna i odgovorna za dane informacije o pruženoj usluzi. Tako je odgovorna strana odgovorna i neovisna samo za dane informacije, a ne o samom objektu angažmana. Mora se uzeti u obzir stvaranje prijetnje neovisnosti koja se može stvoriti različitim interesima i odnosima između člana tima koji izražava uvjerenje, tvrtke, povezane tvrtke i odgovorne strane za objekt angažmana.

*Direktno izvještavanje o angažmanu s izražavanjem uvjerenja*

U direktnom izvještavanju o angažmanu s izražavanjem uvjerenja, profesionalni računovođa ili revizor može ili direktno provoditi mjerenje ili procjenu ili zadržati prezentaciju odgovorne osobe koja je provela mjerenje ili procjenu a koja nije dostupna namijenjenom korisniku. Informacije o objektu angažmana tada bi bile dio stalnog izvještaja. Neovisnost izvršioca angažmana s izražavanjem uvjerenja kod stalnog izvještavanja je zahtijevana od odgovorne osobe.

### *Više odgovornih osoba*

Kod usluga temeljenih na dogovorenim postupcima ili kod usluga direktnog izvještavanja može se javiti nekoliko odgovornih osoba. Primjerice ovlašteni računovođa može pružiti uslugu dokazivanja statističkog broja naklade različitih novina u različitim vlasništvima. Takva usluga može biti utemeljena na unaprijed dogovorenim postupcima gdje svaki nakladnik mjeri svoju nakladu i statistika je prezentirana dokazima koji su dostupni namjerenim korisnicima. Alternativno, usluga može biti temeljena na direktnom izvještavanju, a u tom slučaju ne postoji dokaz i ne mora postojati pisana prezentacija od strane nakladnika.

U takvim angažmanima kada se moraju primijeniti odredbe iz sekcije 290 na svaku odgovornu stranu, tvrtka mora uzeti u obzir stvaranje odnosa i interesa između tvrtke, člana tima koji izražava uvjerenje i posebno odgovorne osobe, kao prijetnje neovisnosti koja je više nego beznačajna u kontekstu objekta angažmana. Mora se uzeti u obzir sljedeće:

- materijalnost informacija za koje je odgovorna osoba odgovorna;  
i
- stupanj interesa javnosti i osoba koji su povezane s navedenim uslugama.

Ako tvrtka odredi da je prijetnja neovisnosti stvorena različitim odnosima s odgovornim osobama beznačajna tada nije potrebno primjenjivati odredbe ove sekcije na odgovornu osobu.

### *Primjer*

Sljedeći primjer pokazuje primjenu sekcije 290. Pretpostavlja se da klijent nije i klijent revizije financijskih izvještaja tvrtke ili povezane tvrtke.

Tvrtka je angažirana da dokaže ukupne naftne rezerve od 10 naftnih rezervi nezavisnih poslovnih subjekata. Svaki poslovni subjekt je proveo geografsko i inženjersko istraživanje kako bi odredili rezerve (objekt angažmana). Utvrđeni su kriteriji prema kojima rezerve se mogu smatrati dokazanim, a koje profesionalni računovođa smatra relevantnim za dokaz.

Rezerve za svaki poslovni subjekt 31. 12. 20x0 su kako slijedi:

Poslovni subjekti	Dokazane naftne rezerve – tisuće barela
1	5,200
2	725
3	3,260
4	15,000
5	6,700
6	39,126

7	345
8	175
9	24,135
10	9,635
Ukupno	104,301

Angažman se može strukturirati na sljedeće načine:

Usluge na temelju dogovorenih postupaka

A1 Svaka kompanija mjeri svoje naftne rezerve i pruža dokaze tvrtci i namjeravanim korisnicima.

A2 Neki drugi subjekt mjeri naftne rezerve poslovnog subjekta i pruža dokaze tvrtci i namjeravanim korisnicima.

Usluge prema direktnom izvještavanju

D1 Svaka kompanija mjeri svoje naftne rezerve i pruža tvrtci pisani izvještaj koji sadrži mjerenje rezervi u skladu s utemeljenim kriterijima za mjerenje dokazanih rezervi. Taj pisani izvještaj nije dostupan namjeravanim korisnicima.

D2 Tvrtka sama mjeri rezerve kompanijama.

**A1 Svaki poslovni subjekt mjeri svoje naftne rezerve i pruža dokaze tvrtci i namjeravanim korisnicima.**

U ovom slučaju postoji 10 odgovornih strana (svih 10 poslovnih subjekata). Kada se utvrdi potreba o uporabi odredbi o neovisnosti za sve poslovne subjekte, tvrtka mora uzeti u obzir postojanje interesa i odnosa s određenim poslovnim subjektom što bi moglo stvoriti prijetnju neovisnosti koja nije nikako beznačajna. Tada se moraju uzeti u obzir sljedeći faktori:

- Važnost dokazanih naftnih rezervi poslovnih subjekata u odnosu na ukupne rezerve koje su predmet izvještavanja; i
- Stupanj zainteresiranosti šire javnosti o angažmanu. (paragraf 290.20.)

Primjerice poslovni subjekt 8 ima 0.16% rezervi u totalnim rezervama, pa prema tome poslovni odnosi ili interesi u poslovnom subjektu 8 neće stvoriti takvu prijetnju kao što će je stvoriti odnosi s poslovnim subjektom 6 čiji je udio u totalnim rezervama 37.5%.

Tim i tvrtka moraju ostati neovisni u odnosu na odgovorne strane koji su ujedno i klijenti angažmana (paragraf 290.20.).

**A2 Neki drugi subjekt mjeri naftne rezerve poslovnog subjekta i pruža dokaze tvrtci i namjeravanim korisnicima.**

Od tvrtke se zahtijeva neovisnost u odnosu na subjekt koji mjeri naftne rezerve poslovnog subjekta i pruža dokaze tvrtci i namjeravanim

korisnicima (paragraf 290.17). Taj subjekt nije odgovoran za predmetne podatke pa se mora uzeti u obzir stvaranje prijetnje odnosima i interesima sa stranama odgovornim za predmetne podatke (paragraf 290.17.). Postoji nekoliko odgovornih strana za predmetne podatke (svih 10 poslovnih subjekata) u ovom angažmanu. Kao u primjeru A1, moraju se uzeti u obzir interesi i odnosi s određenim poslovnim subjektom a koji mogu stvoriti prijetnju neovisnosti.

**D1 Svaki poslovni subjekt mjeri svoje naftne rezerve i pruža tvrtci pisani izvještaj koji sadrži mjerenje rezervi u skladu s utemeljenim kriterijima za mjerenje dokazanih rezervi. Taj pisani izvještaj nije dostupan namjeravanim korisnicima.**

U ovom slučaju postoji 10 odgovornih strana (svih 10 poslovnih subjekata). Kada se utvrdi potreba o uporabi odredbi o neovisnosti za sve poslovne subjekte, tvrtka mora uzeti u obzir postojanje interesa i odnosa s određenim poslovnim subjektom što bi moglo stvoriti prijetnju neovisnosti koja nije nikako beznačajna. Tada se moraju uzeti u obzir sljedeći čimbenici:

- Važnost dokazanih naftnih rezervi poslovnih subjekata u odnosu na ukupne rezerve koje su predmet izvještavanja; i
- Stupanj zainteresiranosti šire javnosti o angažmanu. (paragraf 290.20.)

Primjerice poslovni subjekt 8 ima 0.16% rezervi u totalnim rezervama, pa prema tome poslovni odnosi ili interesi u kompaniji 8 neće stvoriti takvu prijetnju kao što će je stvoriti odnosi s poslovnim subjektom 6 čiji je udio u totalnim rezervama 37.5%.

Tim i tvrtka moraju ostati neovisni u odnosu na odgovorne strane koji su ujedno i klijenti angažmana (paragraf 290.20.).

**D2 Tvrtka sama mjeri rezerve kompanijama.**

Primjena ista kao u primjeru D1.

## **DIO C — PROFESIONALNI RAČUNOVOĐE U PODUZEĆIMA**

Odlomak 300 Uvod .....	91
Odlomak 310 Mogući sukobi.....	95
Odlomak 320 Priprema informacija i izvješćivanje .....	96
Odlomak 330 Djelovanje s dovoljno stručnosti .....	98
Odlomak 340 Financijski interesi .....	99
Odlomak 350 Ponude .....	101

## ODLOMAK 300

### Uvod

- 300.1 Ovaj dio Kodeksa prikazuje kako bi idejni okvir iz A dijela ovog Kodeksa trebali primijeniti profesionalni računovođe u poduzećima.
- 300.2 Investitori, kreditori, poslodavci i ostali sektori poslovne zajednice, kao i vlada i šira javnost, mogu se oslanjati na rad profesionalnih računovođa u poduzećima. Profesionalni računovođe u poduzeću snose pojedinačnu ili grupnu odgovornost za pripremu i izvješćivanje financijskih i drugih informacija, na koje se mogu osloniti i poduzeća u kojim su zaposlene i treće strane. Također bi mogli biti odgovorni i za pružanje djelotvornog financijskog rukovođenja i stručnog savjetovanja u raznim poslovnim pitanjima.
- 300.3 Profesionalni računovođa u poduzeću može biti u stalnom radnom odnosu, partner, direktor (bilo izvršni ili neizvršni), menadžer vlasnika, volonter ili neki drugi zaposlenik koji radi za jedno ili više poduzeća. Odnos profesionalnog računovođe i poduzeća (ako uopće i postoji) nema utjecaja na etičku odgovornost računovođe u poduzeću.
- 300.4 Profesionalni računovođa u poduzeću ima obvezu nastaviti zakonite ciljeve svog poduzeća. Cilj ovog Kodeksa nije ometati profesionalnog računovođu u poduzeću u ispunjavanju dužnosti, nego razmotriti okolnosti u kojima može nastati sukob s apsolutnom dužnošću poštivanja temeljnih načela profesionalne etike.
- 300.5 Profesionalni računovođa u poduzeću se često nalazi na višoj poziciji. Što je pozicija viša, veća će biti moć i prilika da se utječe na događaje, praksu i ponašanje. Od profesionalnog računovođe se stoga očekuje da podržava etička načela u poduzeću koja naglašavaju značaj koji viši menadžment pridaje etičkom ponašanju.
- 300.6 Cilj primjera predočenih u slijedećim poglavljima je prikazati kako primijeniti konceptualni okvir, ali oni nisu zamišljeni, niti bi ih trebalo shvaćati kao iscrpnu listu svih okolnosti koje su iskusili profesionalni računovođe u poduzećima i koje bi mogle prouzročiti prijetnje poštivanju temeljnih načela profesionalne etike. Posljedično, nije dovoljno da profesionalni računovođa jednostavno provodi primjere kao što su prikazani, nego bi konceptualni okvir trebalo prilagoditi pojedinačnim situacijama s kojima se suočava profesionalni računovođa.

## Prijetnje i mjere zaštite

300.7 Poštivanje temeljnih načela profesionalne etike može biti ugroženo stjecajem različitih okolnosti. Mnoge prijetnje se mogu svrstati u slijedeće kategorije:

- (a) osobni interes,
- (b) samoprovjera,
- (c) zagovaranje,
- (d) poznavanje,
- (e) zastrašivanje.

Ove prijetnje su razrađene u poglavlju A ovog Kodeksa.

300.8 Primjeri situacija koje bi mogle izazvati prijetnje osobnih interesa za profesionalnog računovođu u poduzeću uključuju, ali nisu isključivo ograničene na:

- Financijske interese, zajmove i jamstva.
- Mito.
- Neumjestno korištenje imovine poduzeća u vlastitu korist.
- Zabrinutost za vlastito radno mjesto.
- Pritisak tržišta izvan poduzeća.

300.9 Okolnosti koje mogu izazvati prijetnje samoprovjere uključuju, ali nisu ograničene na poslovne odluke ili podatke date na provjeru i prosudbu onom istom računovođi u poduzeću koji je i odgovoran za donošenje tih odluka ili pripremu tih podataka.

300.10 Prilikom promicanja zakonitih ciljeva organizacije u kojoj su zaposleni, profesionalni računovođe u poduzećima smiju unapređivati položaj svoje organizacije, ukoliko nijedna njihova izjava nije neistinita niti obmanjujuća. Takve radnje u načelu ne predstavljaju prijetnje zagovaranja.

300.11 Okolnosti koje bi mogle uzrokovati prijetnje poznavanja uključuju, ali nisu isključivo ograničene na slijedeće primjere:

- Profesionalni računovođa u poduzeću koji je u poziciji utjecati na financijsko ili nefinancijsko izvješćivanje ili poslovne odluke, a pritom ima člana uže ili najuže obitelji koji može imati korist od tog utjecaja.
- Dugo poznavanje poslovnog partnera koje utječe na poslovne odluke.
- Prihvatanje poklona ili prava prvenstva (privilegiranog tretmana), osim ako je vrijednost očito beznačajna.

- 300.12 Primjeri okolnosti koje mogu izazvati prijetnje zastrašivanja uključuju, ali nisu isključivo ograničeni na slijedeće:
- Prijetnje otpustom ili premještanjem s dužnosti profesionalnog računovođe u poduzećima ili člana njegove uže ili najuže obitelji zbog neslaganja u primjeni nekog računovodstvenog načela ili načina na koji je financijsko izvješće napravljeno.
  - Utjecajna ličnost želi utjecati na proces donošenja odluke, primjerice obratiti pozornost na dodjelu ugovora ili primjenu računovodstvenih načela.
- 300.13 Profesionalni računovođa u poduzeću bi mogao uvidjeti da pojedini stjecaj okolnosti uzrokuje jedinstvene prijetnje nepoštivanja jednog ili više temeljnih načela profesionalne etike. Takve jedinstvene prijetnje se očito ne mogu kategorizirati. U svim profesionalnim i poslovnim odnosima, profesionalni računovođe u poduzećima bi trebali uvijek paziti na takve situacije i prijetnje.
- 300.14 Mjere zaštite koje mogu ukloniti ili smanjiti na prihvatljivu razinu prijetnje s kojima se suočavaju profesionalni računovođe u poduzećima svrstavaju se u dvije osnovne skupine:
- (a) mjere zaštite ustanovljene strukom, zakonom ili propisima, te
  - (b) mjere zaštite u radnoj okolini.
- 300.15 Primjeri mjera zaštite ustanovljenih strukom, zakonom ili propisima prikazani su u odlomku 100.12 dijela A ovog Kodeksa.
- 300.16 Mjere zaštite u radnoj okolini obuhvaćaju, ali nisu ograničene na slijedeće:
- Sustavi kolektivnog nadzora poduzeća ili druge nadzorne strukture.
  - Programi provođenja etike i pravila ponašanja u poduzeću.
  - Postupak zapošljavanja u poduzeću koji ističe važnost zapošljavanja visoko stručnog osoblja.
  - Jake unutrašnje kontrole.
  - Odgovarajući disciplinski postupci.
  - Rukovodstvo koje ističe važnost etičkog ponašanja i očekivanje od zaposlenika da se tako ponašaju.
  - Politike i postupci kako primjeniti i nadzirati kvalitetu rada zaposlenika.
  - Pravovremeno obavješćavanje svih zaposlenika o politikama i postupcima unutar poduzeća, kao i svake njihove promjene, te prikladan trening i obuka istih.
  - Politike i postupci za poticanje zaposlenika na obraćanje nadređenima unutar poduzeća o etičkim pitanjima koja ih brinu, bez straha od osвете.

- Savjetovanje s drugim prikladnim profesionalnim računovođom.

300.17 U okolnostima gdje profesionalni računovođa u poduzeću ocijeni da će se neetičko ponašanje ili djelovanje drugih unutar poduzeća nastaviti, treba potražiti pravni savjet. U krajnjim slučajevima gdje su sve mjere zaštite iscrpljene i nije moguće smanjiti opasnost na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u poduzeću može zaključiti da je primjereno dati ostavku u poduzeću.

## ODLOMAK 310

### Mogući sukobi

310.1 Profesionalni računovođa u poduzeću ima profesionalnu obvezu poštivanja temeljnih načela profesionalne etike. Međutim, može se dogoditi da se njihove nadležnosti unutar poduzeća i obveza poštivanja temeljnih načela nađu u sukobu. Normalno je da profesionalni računovođa u poduzeću podržava zakonite i etičke ciljeve koje je postavio poslodavac, te pravila i postupke uvedene kao potporu tim ciljevima. Ipak, ukoliko je poštivanje temeljnih načela profesionalne etike ugroženo, profesionalni računovođa u poduzeću mora razmotriti što učiniti u datim okolnostima.

310.2 Kao posljedica svojih zaduženja unutar organizacije, profesionalni računovođa u poduzeću može se naći pod pritiskom da djeluje ili se ponaša na način koji posredno ili neposredno ugrožava poštivanje temeljnih načela profesionalne etike. Takav pritisak može biti eksplicitan ili implicitan; može ga nametnuti nadređeni, voditelj, direktor ili drugi pojedinac unutar poduzeća. Profesionalni računovođa u poduzeću može se suočiti s pritiskom da:

- Djeluje protivno zakonu ili propisu.
- Djeluje protivno tehničkim ili profesionalnim standardima.
- Olakšava neetičke ili nezakonite strategije zarada menadžmenta.
- Laže ili namjerno obmanjuje (uključujući prešućivanje istine) druge, posebice:
  - Revizore poduzeća; ili
  - Regulateure.
- Objavi ili je povezan s financijskim ili ne-financijskim izvješćem koji netočno prikazuje materijalne činjenice, uključujući tvrdnje u svezi s primjerice:
  - Financijskim izvještajima;
  - Prijavom poreza;
  - Poštivanjem zakona;
  - Izvješćima koje zahtjevaju regulatori sigurnosti.

310.3 Potrebno je ocijeniti značaj prijetnji koje proizlaze iz takvih pritisaka, kao što su prijetnje zastrašivanja. Ukoliko te prijetnje nisu očito beznačajne, potrebno je razmotriti mjere zaštite i upotrijebiti ih po potrebi, kako bi se iste uklonile ili smanjile na prihvatljivu razinu. Prikladne mjere zaštite mogu biti:

- Potražiti savjet ukoliko je primjereno unutar poduzeća, od samostalnog profesionalnog savjetnika ili prikladnog stručnog tijela.
- Postojanje formalnog postupka za razrješavanje sukoba unutar poduzeća.
- Potražiti pravni savjet.

## ODLOMAK 320

### Priprema informacija i izvješćivanje

- 320.1 Profesionalni računovođe u poduzećima su često uključeni u pripremu i objavu informacija za javnost ili za upotrebu drugih unutar ili izvan poduzeća. Takve informacije uključuju financijske ili upravljačke informacije, na primjer planiranje i proračune, financijske izvještaje, rasprave rukovodstva i analize, te pismo predavljanja rukovodstva upućeno revizorima kao dio revizije financijskih izvještaja. Profesionalni računovođa u poduzećima bi trebao pripremiti ili prikazati takve informacije nepristrano, iskreno i u skladu s odgovarajućim standardima struke kako bi informacije bile razumljive u svom kontekstu.
- 320.2 Profesionalni računovođa u poduzeću koji je zadužen za pripremu ili odobrenje općih financijskih izvještaja nekog poduzeća bi trebao osigurati da ti financijski izvještaji budu predstavljeni prema primjenjivim standardima za izradu financijskih izvještaja.
- 320.3 Profesionalni bi računovođa u poduzeću trebao držati do toga da informacija za koju je profesionalni računovođa u poduzeću odgovoran bude iznešena na način da:
- (a) jasno opisuje prirodu poslovnih transakcija, aktive ili pasive,
  - (b) raspodjeljuje i redovito upisuje podatke na pravilan način, te
  - (c) predstavlja činjenice na cjelovit i točan način u svim materijalnim pogledima.
- 320.4 Prijetnje usklađenosti s temeljnim načelima profesionalne etike, primjerice prijetnje osobnih interesa ili prijetnje zastrašivanjem objektivnosti ili profesionalnoj sposobnosti i dužnoj pažnji, mogu nastati tamo gdje je profesionalni računovođa u poduzeću pod pritiskom (ili vanjskim ili od mogućeg osobnog dobitka) da bude povezan sa obmanjujućim informacijama ili da bude povezan s tuđim obmanjujućim informacijama.
- 320.5 Značaj takvih prijetnji će ovisiti o čimbenicima kao što su izvor pritiska ili stupanj netočnosti obmanjujuće informacije. Treba procijeniti značaj prijetnje i, osim ako su potpuno beznačajne, provesti mjere zaštite koje su potrebne da bi se prijetnje svele na prihvatljivu razinu. Takve mjere zaštite mogu sadržavati savjetovanje sa nadređenima u poduzeću, primjerice revizorsko vijeće ili neko drugo tijelo odgovorno za upravljanje ili sa nekim drugim uz to vezanim profesionalnim tijelom.

320.6 Tamo gdje prijetnje nije moguće svesti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u poduzeću bi trebao odbiti ostati povezan s informacijama koje smatra da jesu ili bi mogle biti obmanjujuće. Ukoliko je profesionalni računovođa u poduzeću svjestan da je izdavanje obmanjujućih informacija ili značajno ili trajno, trebao bi razmotriti da obavjesti nadređene prema uputstvu u odlomku 140. Profesionalni bi računovođa u poduzeću također mogao potražiti pravni savjet ili dati otkaz.

## ODLOMAK 330

### Djelovanje s dovoljno stručnosti

- 330.1 Temeljno načelo profesionalne sposobnosti i dužne pažnje zahtjeva da se profesionalni računovođa u poduzeću prihvati samo onih značajnih zadataka za koje profesionalni računovođa u poduzeću ima ili može steći potrebno znanje ili iskustvo. Profesionalni računovođa u poduzeću ne bi smio namjerno obmanjivati poslodavca o stručnosti ili iskustvu koje posjeduje, niti bi profesionalni računovođa u poduzeću smio zanemariti traženje savjeta ili pomoći iskusnog računovođe kada je to potrebno.
- 330.2 Okolnosti koje predstavljaju prijetnju na mogućnost provođenja zaduženja profesionalnog računovođe s odgovarajućim stupnjem profesionalne sposobnosti i dužne pažnje obuhvaćaju:
- Nedostatak vremena za pravilno obavljanje ili dovršavanje odgovarajućih dužnosti.
  - Nepotpune, ograničene ili na drugi način neadekvatne informacije nužne za pravilno obavljanje dužnosti.
  - Nedovoljno iskustvo, obučenosť i/ili edukacija.
  - Neprikladna sredstva za pravilno obavljanje dužnosti.
- 330.3 Značaj ovakvih prijetnji će ovisiti o čimbenicima kao što su do koje mjere profesionalni računovođa u poduzeću surađuje s drugima, relativni odnos u hijerarhijskom stablu i stupanj nadzora i kontrole u poslu. Značaj prijetnji je potrebno procijeniti i, osim ako su potpuno beznačajne, primjeniti mjere zaštite potrebne da bi ih se uklonilo ili smanjilo na prihvatljivu razinu. Mjere zaštite koje možemo razmotriti sadržavaju:
- Potražiti dodatni savjet ili obuku.
  - Osigurati dovoljno vremena za obavljanje dužnosti.
  - Zatražiti pomoć od osobe s potrebnim iskustvom.
  - Savjetovanje, gdje je to moguće, sa:
    - Nadređenim unutar poduzeća;
    - Neovisnim stručnjacima; ili
    - Važećim stručnim tijelom.
- 330.4 Ukoliko se prijetnje ne mogu ukloniti ili svesti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u poduzeću trebao bi razmisliti o odbijanju dužnosti vezanih po ovom pitanju. Ukoliko profesionalni računovođa u poduzeću zaključi da je odbijanje posla primjereno, trebao bi jasno navesti razloge odustajanja.

## ODLOMAK 340

### Financijski interesi

340.1 Profesionalni računovođa u poduzeću može imati osobne financijske interese, ili može biti upoznat s financijskim interesima svoje uže ili najuže obitelji, što u određenim okolnostima može prouzročiti prijetnje nepoštivanja temeljnih načela profesionalne etike. Primjerice, prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti zbog osobnih interesa mogu nastati kao rezultat postojanja motiva i prilike za manipuliranjem informacijama vezanim za cijene, kako bi se izvukla financijska korist. Primjeri situacija koje mogu uzrokovati prijetnje osobnih interesa uključuju, ali nisu isključivo ograničeni na situacije gdje profesionalni računovođa u poduzeću ili član njegove uže ili najuže obitelji:

- Ima posredni ili neposredni financijski interes u poduzeću i vrijednost tog interesa može biti pod neposrednim utjecajem odluka koje donosi profesionalni računovođa u poduzeću.
- Podoban za novčani bonus, a profesionalni računovođa u poduzeću može utjecati na iznos tog bonusa.
- Posjeduje, posredno ili neposredno, dionice u poduzeću, na čiju vrijednost mogu neposredno utjecati odluke koje donosi profesionalni računovođa u poduzeću.
- Posjeduje, posredno ili neposredno, dionice u poduzeću, koje su ili će uskoro biti pogodne za pretvorbu, ili
- Može dobiti dionice u poduzeću ili nagradni bonus za učinkovitost ukoliko se postignu određeni ciljevi.

340.2 U procjeni značaja ovakvih prijetnji i valjanih mjera zaštite koje treba poduzeti kako bi se prijetnje uklonile ili svele na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u poduzeću mora istražiti suštinu financijskog interesa. To uključuje procjenu značaja financijskog interesa i da li je takav interes posredan ili neposredan. Jasno je da će se procjena što predstavlja značaj ili vrijednost u poduzeću razlikovati od pojedinca do pojedinca, ovisno o osobnim okolnostima.

340.3 Ukoliko postoje bilo kakve prijetnje koje nisu očito beznačajne, potrebno je poduzeti mjere zaštite za uklanjanje prijetnji ili njihovo svođenje na prihvatljivu razinu. Mjere zaštite mogu obuhvaćati:

- Politike i postupke za odbor neovisnog od menadžmenta, koji će određivati razinu i načine nagrađivanja viših menadžera.
- Razotkrivanje svih bitnih interesa i bilo kakvih planova za prodaju dionica osobama zaduženima za upravljanje poduzećem, u skladu s unutarnjim politikama.
- Savjetovanje, gdje je to potrebno, s nadređenima unutar poduzeća.
- Savjetovanje, gdje je to potrebno, sa zaduženima za upravljanje poduzećem ili odgovarajućim profesionalnim tjelima.
- Unutarnju i vanjsku reviziju.

- Suvremenu edukaciju po etičkim pitanjima i zakonskim ograničenjima i drugim regulativama oko potencijalne zloupotebe povlaštenih informacija i trgovanja dionicama.

340.4 Profesionalni računovođa u poduzeću također ne bi smio manipulirati povjerljivim informacijama niti koristiti povjerljive informacije za osobnu korist.

## ODLOMAK 350

### Ponude

#### Primanje ponuda

- 350.1 Profesionalni računovođa u poduzeću ili član njegove uže ili najuže obitelji može primiti ponudu. Ponude mogu imati različite oblike, uključujući poklone, gostoljubivost, pravo prvenstva i neumjesno pozivanje na prijateljstvo ili odanost.
- 350.2 Takve ponude mogu stvoriti prijetnje nepoštivanja temeljnih načela profesionalne etike. Ukoliko profesionalni računovođa ili član njegove uže ili najuže obitelji primi ponudu, treba pažljivo razmotriti situaciju. Prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti zbog osobnih interesa javljaju se ukoliko je ponuda nastala s ciljem neumjesnog utjecanja na radnje ili odluke, poticanja ilegalnog ili neiskrenog ponašanja ili pridobivanja povjerljivih informacija. Prijetnje objektivnosti ili povjerljivosti zastrašivanjem nastaju ukoliko je takva ponuda prihvaćena, te potom uslijedi prijetnja da se takva ponuda javno objavi i tako naruši reputacija profesionalnog računovođe u poduzeću ili člana njegove uže ili najuže obitelji.
- 350.3 Značaj ovakvih prijenji ovisi o prirodi, vrijednosti i namjeri koja leži iza ponude. Ukoliko upućena treća strana, koja je upoznata sa svim bitnim informacijama, smatra ponudu beznačajnom i cilj joj nije bio potaknuti neetičko ponašanje, tada profesionalni računovođa u poduzeću može doći do zaključka da je ponuda dana pod normalnim uvjetima u poduzeću i može se generalno zaključiti da nema značajne prijetnje nepoštivanja temeljnih načela profesionalne etike.
- 350.4 Ukoliko procjenjene prijetnje nisu očito beznačajne, potrebno je poduzeti mjere zaštite da se prijetnje uklone ili svedu na prihvatljivu razinu. Ukoliko se primjenom mjera zaštite prijetnje ne mogu ukloniti ili svesti na prihvatljivu razinu, profesionalni računovođa u poduzeću nebi smio prihvatiti ponudu. Kako stvarne ili potencijalne prijetnje nepoštivanja temeljnih načela proizlaze ne samo od prihvaćanja ponude, nego ponekad i od same činjenice da je ponuda dana, treba usvojiti dodatne mjere zaštite. Profesionalni računovođa u poduzeću bi trebao ocijeniti rizik povezan s takvim ponudama i razmotriti koju od slijedećih akcija poduzeti:
- (a) tamo gdje je takva ponuda dana treba odmah informirati menadžere na višim pozicijama ili osobe zadužene za vođenje poduzeća,
  - (b) informirati treće strane vezane uz ovu ponudu – primjerice stručno tijelo ili poslodavca osobe koja je dala ponudu; međutim, profesionalni računovođa u poduzeću bi prije poduzimanja takvog koraka trebao razmotriti traženje pravnog savjeta,

- (c) obavjestiti članove najuže ili uže obitelji o tim prijetnjama i mjerama zaštite tamo gdje postoji potencijalni rizik od ponuda, primjerice kao rezultat njihovog stanja zaposlenosti, te
- (d) Informirati menadžere na višim pozicijama ili ljude zadužene za vođenje poduzeća ukoliko su članovi najuže ili uže obitelji zaposleni od strane konkurencije ili potencijalnih opskrbljivača poduzeća.

### **Davanje ponuda**

- 350.5 Profesionalni računovođa u poduzeću bi se mogao naći u situaciji gdje se od njega očekuje ili je pod pritiskom da ponudi pobude za namještanje procjene nekog pojedinca ili organizacije, utjecanje na proces donošenja odluka ili stjecanje povjerljivih informacija.
- 350.6 Takav pritisak može dolaziti od nekoga unutar poduzeća, primjerice kolege ili nadređenoga. Također može dolaziti od pojedinca izvan poduzeća ili neke druge organizacije koja daje preporuke za djelovanje ili poslovne odluke koje bi mogle unaprijediti poduzeće i time možda nepravilno utjecati na profesionalnog računovođu u poduzeću.
- 350.7 Profesionalni računovođa u poduzeću ne smije ponuditi pobudu da se nepravilno utječe na stručnu procjenu treće strane.
- 350.8 Ukoliko pritisak za neetičkom ponudom dolazi unutar poduzeća, profesionalni bi računovođa trebao slijediti upute i postupke za rješavanje etičkih sukoba opisanih u dijelu A ovog Kodeksa.

## DEFINICIJE

Oglašavanje	Priopćenje javnosti informacija o uslugama ili kvalifikacijama profesionalnih računovođa u javnoj praksi s namjerom promocije profesionalne usluge.
Klijent angažmana s izražavanjem uvjerenja	Odgovorna strana, to jest osoba (ili osobe) koje su: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) u angažmanima neposrednog izvješćivanja odgovorne za predmet, ili</li> <li>(b) u angažmanima potvrđivanja odgovorne za informacije i mogu biti odgovorne za predmet.</li> </ul> <p>(Za klijenta angažmana s izražavanjem uvjerenja koji je i klijent revizije financijskih izvješća vidi definiciju klijenta revizije financijskih izvještaja)</p>
Angažman s izražavanjem uvjerenja	Zauzeće u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi donosi zaključak s namjenom povećanja stupnja pouzdanosti kod korisnika koji nisu odgovorna strana u rezultat procjene ili mjerenja predmeta po nekom kriteriju. (Za vodič kroz angažmane s izražavanjem uvjerenja vidi Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja (IAASB), a koji opisuje elemente i ciljeve angažmane s izražavanjem uvjerenja i ističe angažmane na koje treba primijeniti Međunarodne revizijske standarde (ISA), Međunarodne standarde za angažmane kontrole (ISRE) i Međunarodne standarde angažmana s izražavanjem uvjerenja (ISAE))
Tim koji izražava uvjerenje	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) svi članovi tima u angažmanu s izražavanjem uvjerenja,</li> <li>(b) svi ostali unutar tvrtke koji mogu neposredno utjecati na rezultat angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući:</li> </ul>

	<p>(i) one koji su preporučili naknadu ili omogućili nadgledanje, upravljanje ili drugačiji nadzor partnera u angažmanu u svezi s izvedbom angažmana. U slučaju angažmana revizije financijskih izvještaja to uključuje sve one koji se nalaze redom na položajima višim od partnera u angažmanu pa sve do generalnog direktora tvrtke;</p> <p>(ii) one koji pružaju savjetovanje u tehničkim i stručnim pitanjima, transakcijama ili događajima vezanim za angažmane s izražavanjem uvjerenja;</p> <p>(iii) one koji pružaju kontrolu kvalitete angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključujući i one koji obavljaju provjeru kontrole kvalitete angažmana; te</p> <p>(c) u slučaju angažmana revizije financijskih izvještaja, sve one unutar mreže poduzeća koji mogu neposredno utjecati na rezultat revizije financijskih izvještaja.</p>
Očito beznačajno	Stvar koja se smatra trivijalnom i nevažnom
Uža obitelj	Roditelj, dijete ili brat/sestra, koji nisu članovi najuže obitelji
Uvjetna naknada	Predodređena naknada izračunata na osnovi rezultata transakcije ili obavljenog posla. Naknada koju određuje sud ili javni organ nije uvjetna naknada
Neposredni financijski interes	<p>Financijski interes koji je:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ U neposrednom vlasništvu i pod kontrolom pojedinca ili subjekta (uključujući i one kojima u povjerenju upravljaju drugi); ili</li> <li>○ U vlasništvu iz koristi putem kolektivne investicije u vozilo, nekretninu, trust ili drugog posrednika, pod kontrolom pojedinca ili subjekta.</li> </ul>
Direktor ili službenik	Oni koji su zaduženi za upravljanje

	nekim subjektom, bez obzira na svoje zvanje, što se može razlikovati od države do države.
Partner u angažmanu	Partner ili druga osoba u tvrtki koja je odgovorna za angažman i njegovu izvedbu, za izvješće koje je objavljeno u ime tvrtke, te ukoliko je potrebno ima nužno ovlaštenje od stručnog, zakonskog ili nadzornog tijela
Provjera kontrole kvalitete angažmana	Postupak osmišljen da prije objave izvještaja pruži objektivnu ocjenu bitnih procjena i zaključaka koje je donio angažirani tim prilikom sastavljanja izvještaja
Angažirani tim	Svo osoblje koje sudjeluje u angažmanu, uključujući i stručnjake koje tvrtka unajmi u svezi s tim angažmanom
Postojeći računovođa	Profesionalni računovođa u javnoj praksi koji se trenutno nalazi na radnom mjestu revizora ili obavlja računovodstvene, porezne, savjetodavne ili slične profesionalne usluge za klijenta
Financijski interes	Interes u dionice ili druge sigurnosne papire, obveznice, zajmove ili ostale kreditne instrumente nekog subjekta, uključujući prava i obaveze ostvarenja takvog interesa i izvedenice neposredno povezane s tim interesom.
Financijski izvještaji	Bilance, obračuni prihoda, računi dobiti i gubitaka, izvještaji o promjenama u financijskom položaju (koji mogu biti prikazani na više načina, kao primjerice izvještaj o novčanim tokovima ili tokovima fondova), dopisi i ostali izvještaji i objašnjenja za koje je utvrđeno da pripadaju financijskim izvještajima
Klijent revizije financijskih izvještaja	Subjekt za kojeg tvrtka provodi reviziju financijskih izvještaja. Ukoliko klijent kotira na tržištu kapitala, klijent revizije financijskih izvještaja obavezno uključuje i vezane subjekte.
Revizija financijskih izvještaja	Opravdani angažman s izražavanjem uvjerenja u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi izražava mišljenje jesu li financijski izvještaji pripremljeni u svim materijalnim aspektima u skladu s utvrđenim

	okvirom financijskog izvješćivanja, kao na primjer angažman proveden u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. To uključuje i zakonsku reviziju, odnosno reviziju financijskih izvještaja koja je propisana zakonom ili drugim propisima.
Najuža obitelj	Supružnik (ili ekvivalent) ili uzdržavani član obitelji
Neovisnost	Neovisnost je: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) neovisnost razuma – stanje razuma koje omogućava donošenje mišljenja bez utjecaja koji mogu kompromitirati stručnu procjenu, dozvoljavajući pojedincu djelovanje u skladu s načelima nepovredivosti, objektivnosti i profesionalne sumnje,</li> <li>b) prividna neovisnost – izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi razborita i upućena treća strana, koja posjeduje sve potrebne informacije, uključujući i poduzete mjere zaštite, opravdano zaključila da su nepovredivost, objektivnost ili profesionalna sumnja tvrtke ili člana angažiranog tima kompromitirani</li> </ul>
Posredni financijski interes	Financijski interes u vlasništvu iz koristi putem kolektivne investicije u vozilo, nekretninu, trust ili drugog posrednika, nad kojim pojedinac ili subjekt nema kontrole
Subjekt koji kotira na tržištu kapitala	Subjekt čije su dionice, vrijednosnice ili dugovi navedeni na prizatom tržištu kapitala, ili se njima trguje po pravilima prizatog tržišta kapitala ili ekvivalentnog tijela
Povezana tvrtka	Subjekt pod zajedničkom kontrolom, vlasništvom ili upravljanjem s tvrtkom ili bilo koji subjekt za koji bi razborita i upućena treća strana, koja posjeduje sve potrebne informacije, opravdano zaključila da pripada istoj tvrtki, u zemlji ili inozemstvu
Ured	Zasebna podgrupa, bilo da je

	organizirana po geografskim ili praktičnim osnovama
Profesionalni računovođa	Pojedinac koji je član IFAC-ove članice
Profesionalni računovođa u poduzeću	Profesionalni računovođa koji je zaposlen ili angažiran, bilo kao rukovoditelj ili ne, u sektorima trgovine, industrije, uslužnim djelatnostima, javnoj praksi, obrazovanju, neprofitnim organizacijama, nadzornim organima ili profesionalnim tijelima, ili pak profesionalni računovođa koji je unajmljen od tih tijela
Profesionalni računovođa u javnoj praksi	Profesionalni računovođa u tvrtki koja pruža profesionalne usluge, bez obzira na funkcionalnu grupu (npr. revizija, porezna uprava ili savjetovanje). Ovaj izraz se također odnosi na tvrtke profesionalnih računovođa u javnoj praksi
Profesionalne usluge	Usluge za koje je potrebno znanje računovodstva ili srodnih vještina, a pružaju ih profesionalni računovođe, uključujući računovodstvo, reviziju, poreznu upravu, upravljačko savjetovanje i usluge upravljanja financijama
Povezani subjekt	Subjekt koji je s klijentom povezan na jedan od slijedećih načina: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) subjekt koji ima neposrednu ili posrednu kontrolu nad klijentom, uz pretpostavku da je klijent od materijalne koristi subjektu,</li> <li>b) subjekt koji ima neposredni financijski interes u klijentu, uz pretpostavku da takav subjekt ima značajan utjecaj nad klijentom i da je njegov interes od materijalne koristi subjektu,</li> <li>c) subjekt nad kojim klijent ima neposrednu ili posrednu kontrolu,</li> <li>d) subjekt u kojem klijent, ili subjekt povezan s klijentom pod c), ima neposredni financijski interes koji mu daje značajan utjecaj nad takvim subjektom i taj je interes od materijalne koristi klijentu i njegovom povezanom subjektu pod c),</li> </ul>

	e) subjekt koji je pod zajedničkom kontrolom s klijentom (dalje 'kćer'), uz pretpostavku da su i kćer i klijent od materijalne koristi subjektu koji kontrolira i klijenta i kćer.
--	--