

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

**Међународни Етичког
кодекса за професионалне
рачуновође**

**Укључујући Међународне Стандарде
Независности**

Издање 2018. Године

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

Ово издање објавила је Међународна федерација рачуновођа (IFAC®). Мисија IFAC-а је да служи јавном интересу тако што подржава развој међународних стандарда високог квалитета; промовише усвајање и имплементацију ових стандарда; доприноси јачању капацитета професионалних рачуноводствених организација и отворено говори о питањима од јавног интереса. Ово издање може да се преузме за личну употребу или да се купи на веб сајту Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA®): www.ethicsboard.org.

Етички кодекс за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности), Нацрте за излагање, Документацију за консултације и друге публикације IESBA објављује IFAC, који за њих има ауторска права.

IESBA и IFAC не преузимају одговорност за губитак узрокован деловањем или неделовањем у вези са материјалом у овом издању, било да је тај губитак проузрокован немаром или неким другим разлогом.

'Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође, *'Етички кодекс за професионалне рачуновође' (укључујући Међународне стандарде независности)*, 'Међународна Федерација рачуновођа', 'IESBA', 'IFAC', лого IESB-а, лого IFAC-а су заштитни и услужни знаци IFAC-а у Сједињеним Америчким Државама и осталим земљама.

Ауторска права © Јул 2018. Међународна Федерација рачуновођа (IFAC). Сва права задржана. Захтева се писана дозвола IFAC-а за репродуковање, поседовање, пренос или сличну употребу овог документа, осим за личну, некомерцијалну употребу. Контактирати permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-490-6

Овај *Етички кодекс за професионалне рачуновође, издање за 2018. годину*, Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA), који је објавила Међународна федерација рачуновођа (IFAC) у јулу 2018. године на енглеском језику, превео је на српски језик Савез рачуновођа и ревизора Србије (СРПС) у марту 2022. године и објавио уз дозволу IFAC-а. Процес превођења *Етичког кодекса за професионалне рачуновође, издање за 2018. годину*, је разматран од стране IFAC-а и превођење је спроведено у складу са IFAC-овим "Саопштењем о политици превођења и објављивања стандарда објављених од стране IFAC-а." Одобрени текст *Етичког кодекса за професионалне рачуновође, издање за 2018. годину*, је онај који је објавио IFAC на енглеском језику. IFAC не преузима одговорност за тачност и потпуност превода нити за поступке који могу да проистекну из тога.

Текст *Етичког кодекса за професионалне рачуновође, издање за 2018. годину*, © 2018. на енглеском језику заштићен је од стране Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Сва права задржана.

Текст *Етичког кодекса за професионалне рачуновође, издање за 2018. годину*, © 2022. на српском језику заштићен је од стране Међународне федерације рачуновођа (IFAC). Сва права задржана.

Наслов оригинала: Handbook of the Code of Ethics for professional Accountants (including International Independence Standards, 2018 Edition, ISBN: 978-1-60815-369-5

За дозволу за репродуковање, поседовање, пренос или сличну употребу овог документа, контактирати permissions@ifac.org.

Published by:



**IFAC-ОВ МЕЂУНАРОДНИ ЕТИЧКИ КОДЕКС
ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ (УКЉУЧУЈУЋИ МЕЂУНАРОДНЕ СТАНДАРДЕ
НЕЗАВИСНОСТИ)**

ИЗДАЊЕ 2018. ГОДИНЕ

Како је уређен овај приручник

Садржај овог Приручника је уређен по одељцима, као што следи:

Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође.....	1
Улога Међународне федерације рачуновођа	2
Делокруг овог Приручника	3
Суштинске измене у односу на издање 2016. године	4
Упутство за примену Кодекса.....	6
Садржај	11
Предговор	14
Део 1 – Усклађеност са Кодексом, основни принципи и концептуални оквир	15
Део 2 – Запослене професионалне рачуновође	32
Део 3 – Професионалне рачуновође у јавној пракси.....	70
Међународни стандарди независности (Делови 4А и 4Б)	
Део 4А – Независност у ангажовањима ревизије и прегледа	116
Део 4Б – Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа	197
Појмовник, укључујући списак скраћеница.....	235
Датум ступања на снагу	248

Ауторска права и превод

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) објављује приручнике, стандарде и друге публикације Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) и власник је ауторских права.

IFAC препознаје да је важно да лица која састављају финансијске извештаје, корисници финансијских извештаја, ревизори и друге професионалне рачуновође, регулаторна тела, национална тела која доносе стандарде, организације чланице IFAC –а, адвокати, академски чланови друштва, студенти и друге заинтересоване групе у земљама у којима се не говори енглески језик, имају приступ стандардима на њиховом матерњем језику и подстиче и омогућава репродуковање или превод и репродуковање, његових публикација.

IFAC-ова политика везано за превод и репродуковање његових публикација заштићених ауторским правима наведена је у Политици за превођење и репродуковање стандарда које објављује Међународна федерација рачуновођа и Политици за репродуковање или за превођење и репродуковање, публикација Међународне федерације рачуновођа. Заинтересоване стране које желе да репродукују, или да преведу и репродукују, овај приручник, за релевантне услове треба да контактирају permissions@ifac.org

УВОД

ОДБОР ЗА МЕЂУНАРОДНЕ ЕТИЧКЕ СТАНДАРДЕ ЗА РАЧУНОВОЋЕ

Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) је независно тело за постављање стандарда које развија *Међународни етички кодекс за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности)* (Кодекс) применљив на међународном нивоу.

Циљ IESBA, као што је описано у Пројектном задатку је да служи у јавном интересу, постављањем квалитетних етичких стандарда за професионалне рачуновође. Дугорочни циљ IESBA је усклађивање Кодекса етичких стандарда за професионалне рачуновође, укључујући стандарде за независност ревизора, и стандарда и регулативе коју објављују регулаторна тела и доносиоци националних стандарда. Усклађивање стандарда у јединствени скуп стандарда може да повећа квалитет и конзистентност услуга које пружају професионалне рачуновође широм света и унапреди ефикасност глобалних тржишта капитала.

IESBA одбор чини 18 чланова ангажованих из целог света, при чему је највише 9 стручних лица која раде у пракси а најмање три члана који нису у пракси и који су лица из јавности (појединци од којих се очекује да заступају, и доказано је да одражавају, интерес шире јавности). Чланове именује Одбор IFAC на бази препорука IFAC-овог одбора за номиновање и уз одобрење Одбора за надзор јавног интереса (PIOB), који надгледа активности IESBA.

Процес утврђивања стандарда IESBA укључује учествовање PIOB и Консултантско-саветодавне групе IESBA (CAG), која јавном интересу обезбеђује инпут за развој IESBA стандарда и смерница.

За више информација, молимо посетите www.ethicsboard.org.

УЛОГА МЕЂУНАРОДНЕ ФЕДЕРАЦИЈЕ РАЧУНОВОЂА

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) служи јавном интересу доприносећи развоју стабилних и одрживих организација, тржишта и привреда. Залаже се за транспарентност, одговорност и упоредивост финансијског извештавања; помаже развоју рачуноводствене професије; и промовише значај и вредност рачуновођа у финансијској инфраструктури на глобалном плану. Основана 1977. године, Међународна федерација рачуновођа тренутно се састоји од преко 175 пуноправних и придружених организација чланица из више од 130 земаља и законских система, и представља готово 3 милиона рачуновођа у јавној пракси, образовању, јавном сектору, привреди и трговини. Као део својих активности у служби јавног интереса, IFAC доприноси развоју, усвајању и имплементацији међународних етичких стандарда високог квалитета за рачуновође првенствено путем подржавања Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA). IFAC обезбеђује људске ресурсе, инфраструктуру, комуникациону подршку и финансирање овог независног одбора за постављање стандарда, те омогућава процес номиновања и одабира чланова одбора. IESBA успоставља властите планове рада и одобрава своје публикације у складу са својим процесом рада и без ангажовања IFAC-а. IFAC нема могућност утицања на планове рада или публикације. IFAC објављује приручнике, стандарде и друге публикације и поседује ауторска права.

Независност IESBA-а обезбеђена је на више начина:

- формални, независни надзор јавног интереса над доношењем стандарда од стране PIОB-а (за додатне информације, видети www.ipiob.org), који обухвата ригорозан процес рада који укључује јавне консултације;
- јавни позив за номиновање и формални, независни надзор процеса номиновања/селекције од стране PIОB-а;
- потпуна транспарентност, како у погледу процеса рада за доношење стандарда, тако и у погледу јавног приступа материјалима који се односе на план рада, састанцима, и објављеним основама за закључивање за сваки коначни стандард;
- учествовање Консултантске саветодавне групе и посматрача у процесу доношења стандарда; и
- захтев да чланови IESBA-а, као и организације које номинују/запошљавају, буду посвећени независности, интегритету и мисији јавног интереса одбора.

За додатне информације посетите IFAC-ов сајт на адреси www.ifac.org

ДЕЛОКРУГ ОВОГ ПРИРУЧНИКА

ИЗДАЊЕ ИЗ 2018. ГОДИНЕ

Овај приручник садржи основне информације о улози Међународне федерације рачуновођа (IFAC) и званични текст *Међународног етичког кодекса за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности)* (Кодекс) који је објавио Одбор за етичке стандарде за рачуновође (IESBA).

СУШТИНСКЕ ИЗМЕНЕ У ОДНОСУ НА ПРЕТХОДНО ИЗДАЊЕ

Овај приручник замењује издање *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* које је објављено 2016. године, и садржи измене и допуне које су проистекле из објављивања:

- публикације NOCLAR – *Активности које се предузимају у случају неусклађености са законима и регулативом:*
- самосталног документа – *Измене и допуне Кодекса у вези са Дугогодишњом сарадњом са клијентом ревизије или клијентом о којем се пружа уверавање;* и
- самосталног документа – *Измене и допуне дела Ц Кодекса у вези са припремом и презентацијом података и притисцима да се прекрше основни принципи.*

Измене

Издање Кодекса из 2018. године представља потпуно нови документ, заснован на другачијој структури и конвенцијама за израду, које за циљ имају једноставније претраживање, коришћење и примену Кодекса. Преименован у *Међународни етички кодекс за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности)*, овај документ укључује неколико значајних измена и допуна, конкретно:

- проширен и посебно истакнут концептуални оквир;
- јасније и обимније одредбе о мерама заштите које су боље прилагођене претњама које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима и претњама независности;
- строже одредбе у погледу независности које се односе на дугогодишњу сарадњу особља са клијентом ревизије или клијентом о којем се пружа уверавање;
- нове и измењене одељке посвећене запосленим професионалним рачуновођама (енгл. скр. PAIB) а који се односе на
 - припремање и презентацију података; и
 - притиске да се прекрше основни принципи;
- јасна упутства професионалним рачуновођама у јавној пракси (енгл. скр. PAPP) да се и на њих односе релевантне одредбе о запосленим професионалним рачуновођама из одељка 2;
- строже одредбе за запослене професионалне рачуновође и рачуновође у јавној пракси у вези са нуђењем и примањем подстицаја, укључујући поклоне и гостопримство;
- нов материјал за примену који истиче значај разумевања чињеница и околности код професионалног просуђивања;
- нов материјал за примену који објашњава како усклађеност са основним принципима доприноси професионалном скептицизму код ангажовања ревизије, односно ангажовања на основу ког се пружа уверавање.

Датум ступања на снагу

Делови 1-3

- Делови 1, 2 и 3 ступају на снагу 15. јуна 2019. године.

Међународни стандарди независности (Делови 4А и 4Б)

- Део 4А, који се односи на независност приликом вршења ангажовања ревизије и прегледа, ступа на снагу и примењује се на ревизију и преглед финансијских извештаја за периоде који почињу 15. јуна 2019. године или касније.

- Део 4Б, који се односи на независност приликом вршења ангажовања на основу ког се пружа уверавање, када је реч о периодима које обухвата предмет ангажовања важи за периоде који почињу на дан 15. јун, 2019. године или касније, док за сва остала питања ступа на снагу 15. јуна, 2019. године. Ранија примена је дозвољена.

Одредбе о дугогодишњој сарадњи

Датум ступања на снагу реструктурираног Кодекса нема првенство у односу на датум ступања на снагу измењених одредби о дугогодишњој сарадњи које су дате у важећим одељцима 290 и 291 (како су дати у самосталном документу о дугогодишњој сарадњи из јануара, 2017. године), а који је следећи:

(а) уз уважавање прелазних одредби под (ц) у наставку текста, параграфи од 290.148 до 290.168 ступају на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу на дан 15. децембар, 2018. године или касније;

(б) у односу на периоде обухваћене ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, параграфи од 291.137 до 291.141 ступају на снагу за периоде који почињу на дан 15. децембар, 2018. године и касније, а за сва остала питања на дан 15. децембар, 2018. године;

(ц) параграф 290.163 ступа на снагу само за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу пре 15. децембра, 2023. године. Овим се омогућава прелазак на обавезни период мировања од пет узастопних година за партнере у ангажовању у правним системима у којима су законодавна или регулаторна тела (односно организације које су овластила или признала таква законодавна или регулаторна тела) одредила период мировања краћи од пет узастопних година.

Измене Кодекса објављене након јула 2018. године и Нацрти за излагање

За информације о развоју и за добијање финалних саопштења објављених после јула 2018. године или информације о нацртима за излагање који су у припреми, посетите интернет страну IESBA www.ethicsboard.org

УПУТСТВО ЗА ПРИМЕНУ КОДЕКСА

(Ово упутство служи као помоћ за примену Кодекса и није обавезујуће природе.)

Сврха Кодекса

1. *Међународни етички кодекс за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности)* (у даљем тексту: Кодекс) прописује основне етичке принципе за професионалне рачуновође, одражавајући прихватање одговорности за заштиту јавног интереса међу припадницима професије. Ови принципи одређују стандард понашања какво се очекује од сваког професионалног рачуновође и укључују принципе интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости, те професионалног понашања.
2. Кодекс садржи концептуални оквир који професионалне рачуновође треба да примењују како би идентификовали, проценили и одговорили на претње по усклађеност са наведеним основним принципима. Кодекс дефинише захтеве и даје материјал за примену у вези са различитим питањима, тако помажући рачуновођама у примени концептуалног оквира у односу на та питања.
3. Када се ради о ангажовањима ревизије и прегледа и осталим ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, Кодекс прописује *Међународне стандарде независности* који су успостављени применом концептуалног оквира на претње независности приликом спровођења наведених ангажовања.

Структура Кодекса

4. Кодекс садржи следеће:
 - Део 1. – *Усклађеност са Кодексом, основним принципима и концептуалним оквиром*, који укључује основне принципе и концептуални оквир и односи се на све професионалне рачуновође;
 - Део 2. – *Запослене професионалне рачуновође*, који садржи додатни материјал за запослене професионалне рачуновође када врше професионални рад. Запослене професионалне рачуновође укључују професионалне рачуновође који су запослени, ангажовани или су потписали уговор за обављање извршних и других функција у, на пример:
 - трговини, индустрији или услужним делатностима;
 - јавном сектору;
 - сектору образовања;
 - непрофитном сектору;
 - регулаторним или професионалним телима.
 - Део 2. се односи и на лица која су професионалне рачуновође у јавној пракси онда када професионални рад врше на основу односа са привредним друштвом било као уговарач, запослени или власник;
 - Део 3. – *Професионалне рачуновође у јавној пракси*, који садржи додатни материјал који се односи на професионалне рачуновође у јавној пракси када пружају професионалне услуге;
 - Део 4. – *Међународни стандарди независности*, који садржи додатни материјал за професионалне рачуновође у јавној пракси када пружају услуге уверавања, тачније:
 - Део 4А – *Независност у ангажовањима ревизије и прегледа*, који се односи на вршење ангажовања ревизије и прегледа;
 - Део 4Б. – *Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа*, који се примењује приликом вршења ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа;
 - *Појмовник* у ком су дефинисани појмови (и, по потреби, дата додатна објашњења) и описани појмови који имају посебно значење у одређеним деловима Кодекса. На пример, као што је напоменуто и у самом Појмовнику, у Делу 4А. појам „ангажовање ревизије“ односи се у једнакој мери на ангажовања на спровођењу ревизије и на ангажовања на прегледу финансијских извештаја. Поред тога Појмовник такође садржи и списак скраћеница које су коришћене у Кодексу и другим стандардима на које се Кодекс позива.
5. Кодекс садржи одељке о посебним тематским целинама а неки од тих одељака су даље подељени на пододељке који обрађују одређене аспекте тих тематских целина. Сви одељци Кодекса, тамо где је примерено, имају следећу структуру:
 - Увод – у ком су представљени предмет одељка, захтеви и материјал за примену у контексту концептуалног оквира. Увод садржи информације од значаја за разумевање и примену сваког дела и

његових одељака, укључујући објашњења коришћених појмова;

- Захтеви – прописују опште и посебне обавезе у вези са предметом одељка;
- Материјал за примену – садржи контекст, објашњења, сугестије за поступке који се предузимају, односно наводи питања која треба да се разматрају, илустрације и остале смернице у циљу испуњења захтева.

Начин примене Кодекса

Основни принципи, независност и концептуални оквир

6. Кодекс захтева од професионалних рачуновођа да поступају у складу са основним принципима етике. Такође, Кодекс захтева од њих да користе концептуални оквир како би идентификовали, проценили и одговорили на претње које угрожавају основне принципе. Примена концептуалног оквира захтева професионално просуђивање, праћење нових информација и промена чињеница и околности, као и примену теста разумне и информисане треће стране.

7. Концептуални оквир признаје чињеницу да постојање услова, политика и процедура утврђених активностима професије, законима и регулативом, актима фирми или организација које запошљавају професионалне рачуновође може да утиче на идентификовање претњи. Ови услови, политике и процедуре такође могу бити фактор у процени професионалног рачуновође да ли је претња на прихватљивом нивоу. Када претње нису на прихватљивом нивоу, концептуални оквир захтева од рачуновођа да одговоре на те претње. Један од начина да се одговори на претње је предузимање заштитних мера. Заштитне мере су радње које рачуновођа предузима, појединачно или у комбинацији, како би у значајној мери свео претње од угрожавања основних принципа на прихватљив ниво.

8. Даље, Кодекс захтева да професионалне рачуновође делују независно приликом вршења ревизије, прегледа и осталих ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Концептуални оквир се на исти начин примењује на идентификацију, процену и одговор на претње независности као што се односи на претње по усклађеност са основним принципима.

9. Усклађеност са Кодексом захтева знање, разумевање и примену:

- свих релевантних одредби одређеног одељка у контексту Дела 1, заједно са додатним материјалом који се налази у одељцима 200, 300, 400 и 900, по потреби;
- свих релевантних одредби одређеног одељка, као што је, на пример, примена одредби садржаних у поднасловима „Опште одредбе“ или „Сви клијенти ревизије“ у комбинацији са свим посебним одредбама, укључујући одредбе дате у одељку са поднасловом „Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса“ или „Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса“;
- све релевантне одредбе наведене у одређеним одељцима заједно са свим додатним одредбама датим у свим релевантним пододељцима.

Захтеви и материјал за примену

10. Захтеви и материјал за примену треба да се тумаче и користе на начин који је усмерен на постизање усклађености са основним принципима, кроз примену концептуалног оквира и одржавање независности у ангажовањима на ревизији, прегледу или осталим ангажовањима на основу којих се пружа уверавање.

Захтеви

11. Захтеви су означени словом „P“ (енгл. „*Requirement*“) и у већини случајева подразумевају обавезу која је изражена речју „треба“. Ова реч се у Кодексу користи да покаже да професионални рачуновође или рачуноводствене фирме морају да се придржавају одредби у којима је тај израз коришћен.

12. У одређеним ситуацијама, Кодекс омогућава посебно изузеће од захтева. У овим случајевима одредба је означена словом „P“, али употребљава се глагол „сме / има право“, односно, условна формулација.

13. Израз “сме / има право” користи се у Кодексу за одобравање одређених активности у одређеним околностима, укључујући изузеће од примене захтева. Не користи се за изражавање могућности.

14. Израз “може” користи се у Кодексу да се изрази могућност постојања одређеног питања, појаве догађаја или радње. Не повезује одређени степен могућности или вероватноће са претњом, јер процена нивоа претње зависи од чињеница и околности које се тичу одређеног питања, догађаја или радње.

Материјал за примену

15. Поред захтева, Кодекс садржи и материјал за примену који пружа контекст неопходан за правилно разумевање Кодекса. Тачније, сврха материјала за примену је да помогне професионалном рачуновођи да разуме како се користи концептуални оквир у специфичним околностима, као и да разуме и да се придржава одређеног захтева. Иако сам материјал за примену не прописује захтеве, он мора да се размотри како би се адекватно применили захтеви Кодекса, укључујући употребу концептуалног оквира. Материјал за примену означен је словом ‘A („*Application*“)

16. Примери спискова који се налазе у материјалу за примену нису коначни.

Прилог уз Упутство за примену Кодекса

17. У Прилогу уз ово упутство дат је преглед Кодекса.

**МЕЂУНАРОДНИ ЕТИЧКИ КОДЕКС
ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ
(укључујући МЕЂУНАРОДНЕ СТАНДАРДЕ НЕЗАВИСНОСТИ)
САДРЖАЈ**

<i>Страна</i>		
ПРЕДГОВОР	14	
ДЕО 1 – УСКЛАЂЕНОСТ СА КОДЕКСОМ, ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ И КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР		
15		
100 Усклађеност са Кодексом	16	
110 Основни принципи	18	
111 – Интегритет	19	
112 – Објективност	19	
113 – Професионална оспособљеност и дужна пажња		20
114 – Поверљивост	20	
115 – Професионално понашање	22	
120 Концептуални оквир	24	
ДЕО 2 – ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ		32
200 Примена концептуалног оквира – запослене професионалне рачуновође.	33	
210 Сукоби интереса	38	
220. Припремање и презентовање информација		41
230 Деловање са довољно стручности	46	
240 Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука		48
250 Подстицаји, укључујући поклоне и гостопримство		50
260 Поступци у случају неусклађености са законима и регулативом		56
270 Притисци да се прекрше основни принципи	66	
ДЕО 3 – ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ		70
300 Примена концептуалног оквира – професионалне рачуновође у јавној пракси	71	
310 Сукоби интереса	78	
320 Професионално именованање	85	
321 Додатна мишљења	89	
330 Накнаде и друге врсте награђивања	90	
340 Подстицаји, укључујући поклоне и гостопримство		93
350 Располагање имовином клијента	99	
360 Поступци у случају неусклађености са законом и регулативом		100
МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ НЕЗАВИСНОСТИ (ДЕЛОВИ 4А И 4Б)		116
ДЕО 4А – НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА		
РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА	116	
400 Примена концептуалног оквира на независност у ангажовањима ревизије и прегледа	118	
410 Накнаде	132	
411 Политике награђивања и процењивања учинка		136
420 Поклони и гостопримство	137	
430 Постојећи судски спорови или претње судским спором		138
510 Финансијски интереси	139	
511 Зајмови и гаранције	144	
520 Пословни односи	146	
521 Породични и лични односи	148	
522 Донедавни рад код клијента ревизије	151	
523 Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента ревизије	153	
524 Запошљавање код клијента ревизије	154	

525	Привремено ангажовање особља	158	
540	Дугогодишња сарадња вишег особља (укључујући и ротирање партнера) са клијентом ревизије		159
600	Пружање услуга које нису услуге уверавања клијентима ревизије		165
	601 – Рачуноводствене и књиговодствене услуге	170	
	602 – Административне услуге	173	
	603 – Услуге процене вредности	173	
	604 – Пореске услуге	175	
	605 – Услуге интерне ревизије	181	
	606 – Услуге у вези са системом информационих технологија (ИТ)	184	
	607 – Услуге пружања подршке у судским споровима		186
	608 – Правне услуге	187	
	609 – Услуге регрутовања	189	
	610 – Услуге у области корпоративних финансија		191
800	Извештаји о финансијским извештајима посебне намене са ограниченим коришћењем и дистрибуцијом (ангажовања ревизије и прегледа) ..	193	
ДЕО 4Б - НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КОЈА НИСУ АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА			
		197	
900	Примена концептуалног оквира на Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа		198
905	Накнаде	206	
906	Поклони и гостопримство	209	
907	Постојећи судски спорови или претње судским спором		210
910	Финансијски интереси	211	
911	Зајмови и гаранције	215	
920	Пословни односи	217	
921	Породични и лични односи	219	
922	Донедавни рад код клијента о којем се пружа уверавање		222
923	Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање	223	
924	Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање		224
940	Дугогодишња сарадња особља са клијентом о којем се пружа уверавање	226	
950	Пружање услуга које нису услуге уверавања клијентима о којима се пружа уверавање а који нису клијенти ревизије и прегледа		228
990	Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције (ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа)	232	
ПОЈМОВНИК СА СПИСКОМ СКРАЋЕНИЦА		235	
ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ		248	

ПРЕДГОВОР

Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA), у оквиру својих надлежности као постављача стандарда, развија и објављује *Међународни етички кодекс за професионалне рачуновође (укључујући Међународне стандарде независности)* („Кодекс“). Кодекс је намењен за примену од стране професионалних рачуновођа у целом свету. IESBA поставља стандарде за међународну примену поштујући обавезни процес рада.

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) утврђује посебне захтеве за своје организације чланице у погледу примене Кодекса.

ДЕО 1 – УСКЛАЂЕНОСТ СА КОДЕКСОМ, ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ И КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР

Страна

Одељак 100	Усклађеност са Кодексом	16
Одељак 110	Основни принципи	18
Пододељак 111	Интегритет	19
Пододељак 112	Објективност	19
Пододељак 113	Професионална оспособљеност и дужна пажња	20
Пододељак 114	Поверљивост	20
Пододељак 115	Професионално понашање	22
Одељак 120	Концептуални оквир	24

ДЕО 1 - УСКЛАЂЕНОСТ СА КОДЕКСОМ, ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ И КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР

ОДЕЉАК 100

УСКЛАЂЕНОСТ СА КОДЕКСОМ

Опште одредбе

100.1 A1 Значајно обележје рачуноводствене професије представља прихватање одговорности деловања у јавном интересу. Због тога, одговорност професионалног рачуновође није искључиво задовољење потреба појединог клијента или организације у којој је запослен. Према томе, овај Кодекс садржи захтеве и материјал за примену да би се омогућило професионалним рачуновођама да испуне своју обавезу да делују у јавном интересу.

100.2 A1 Захтеви који су у Кодексу означени словом „П“, представљају обавезу.

100.2 A2 Материјал за примену, означен словом „А“, садржи контекст, објашњења, предлоге како поступити или питања која треба размотрити, илустрације и друге смернице релевантне за правилно разумевање Кодекса. Материјал за примену посебно је намењен професионалним рачуновођама да им помогне у схватању како користити концептуални оквир у специфичним околностима и како разумети и испунити одређени захтев. Иако сам материјал за примену не прописује захтеве, они се морају узети у обзир како би се адекватно испунили захтеви Кодекса, укључујући употребу концептуалног оквира.

Р100.3 Професионални рачуновођа треба да се придржава Кодекса. Могуће су околности када закони или прописи забрањују професионалном рачуновођи да поступа у складу са одређеним деловима Кодекса. У таквим случајевима, закони и прописи имају већу снагу, али рачуновођа и даље треба да поступа у складу са осталим деловима Кодекса.

100.3 A1 Принцип професионалног понашања захтева од професионалног рачуновође да поштује релевантне законе и регулативу. У неким правним системима могу бити на снази одредбе које се разликују или превазилазе одредбе Кодекса. Рачуновође који послују у оквиру ових правних система морају да буду свесни таквих разлика у прописима и да примењују строже одредбе, осим када је то забрањено законом или другим прописима.

100.3 A2 Професионални рачуновођа може да наиђе на неуобичајене околности кад сматра да резултат примене одређеног захтева Кодекса неће бити у јавном интересу или ће можда бити у супротности са јавним интересом. Професионални рачуновођа се подстиче да се у таквим случајевима консултује са професионалним или регулаторним телом.

Кршење Кодекса

Р100.4 Параграфи од 3400.80 до 3400.89 и од 3900.50 до 3900.55 односе се на кршење Међународних стандарда независности. Професионални рачуновођа који уочи кршење било које друге одредбе Кодекса процениће озбиљност тог кршења и у којој мери утиче на способност рачуновође да се придржава основних принципа. Професионални рачуновођа ће такође:

- (а) предузети све расположиве радње што је пре могуће како би се решиле последице кршења; и
- (б) донети одлуку да ли ће пријавити кршење релевантним странама.

100.4 A1 Релевантне стране којима може да се пријави ова врста кршења укључују стране на

које кршење може да утиче, професионалне или регулаторне и надзорне органе.

ОДЕЉАК 110

ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ

Опште одредбе

110.1 A1 Професионални рачуновођа треба да поштује следеће основне принципе:

- (a) Интегритет – да буде директан и поштен у свим својим професионалним и пословним везама.
- (б) Објективност - да не дозволи да пристрасност, сукоб интереса или претерани утицај других угрози професионално или пословно просуђивање.
- (ц) Професионална оспособљеност и дужна пажња:
 - (i) да постиже и одржава професионално знање и оспособљеност на захтеваном нивоу са циљем обезбеђивања клијенту или послодавцу компетентне професионалне услуге засноване на актуелним техничким и професионалним стандардима и релевантном законодавству; и
 - (ii) да поступа марљиво и у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.
- (д) Поверљивост - да поштује поверљивост информација добијених као резултат професионалних или пословних односа.
- (е) Професионално понашање - да се придржава релевантних закона и регулатива и да избегава све поступке за које професионални рачуновођа зна или би требало да зна да могу да дискредитују професију.

P110.2 Професионални рачуновођа треба да се придржава свих основних принципа.

110.2 A1 Основни принципи етике су темељ за стандард понашања који се очекује од професионалног рачуновође. Концептуални оквир успоставља приступ који рачуновођа треба да примењује како би се постигла усклађеност са овим основним принципима. У пододељцима 111 до 115 дати су захтеви и материјал за примену за сваки од основних принципа.

110.2 A2 Професионални рачуновођа може да се нађе у ситуацији када усклађеност са једним може да представља неусклађеност са другим или са више других основних принципа. У таквим ситуацијама он може да, ако је потребно анонимно, размотри могућност консултација са:

- другим лицима из његове фирме или организације послодавца;
- лицима која су овлашћена за управљање;
- професионалним телом;
- регулаторним телом;
- правним саветником.

Ове консултације, међутим, не ослобађају рачуновођу од обавезе да примењује професионално просуђивање за решавање сукоба или, ако је потребно и уколико није забрањено законом или прописима, да се дистанцира од питања које је узрок сукоба.

110.2 A3 Професионални рачуновођа се подстиче да документује суштину датог питања, детаље свих вођених дискусија, донетих одлука и логичку основу за њихово доношење.

ПОДОДЕЉАК 111 - ИНТЕГРИТЕТ

P111.1 Професионални рачуновођа треба да поштује принцип интегритета који обавезује рачуновође да поступају исправно и часно у свим професионалним и пословним односима.

111.1 A1 Интегритет такође подразумева фер понашање и истинољубље.

P111.2 Професионални рачуновођа не треба свесно да има везе са извештајима, пореским пријавама, комуникацијом или другим информацијама уколико сматра да те инфор-мације:

- (a) Садрже суштински нетачну или обмањујућу изјаву;
- (б) Садрже непотврђене изјаве или информације; или
- (ц) Изостављају или прикривају информације за које се захтева да буду садржане, и где такво изостављање или прикривање може да буде обмањујуће.

111.2 A1 Ако професионални рачуновођа модификује извештај који се односи на такве извештаје, пореске пријаве, обавештења или друге информације, тиме не крши параграф P111.2.

P111.3 Када професионални рачуновођа постане свестан да је повезан са информацијама описаним у параграфу P111.2, он треба да предузме кораке да се дистанцира од тих информација.

ПОДОДЕЉАК 112 - ОБЈЕКТИВНОСТ

P112.1 Професионални рачуновођа треба да поштује принцип објективности који обавезује све професионалне рачуновође да не компромитују професионално или пословно просуђивање због

пристрасности, сукоба интереса или непримереног утицаја других.

P112.2 Професионални рачуновођа не треба да врши професионалну активност уколико околности или односи угрожавају или неприкладно утичу на његово професионално просуђивање у погледу те активности.

ПОДОДЕЉАК 113 - ПРОФЕСИОНАЛНА ОСПОСОБЉЕНОСТ И ДУЖНА ПАЖЊА

P113.1 Професионални рачуновођа треба да поштује принцип професионалне оспособљености и дужне пажње који обавезује све професионалне рачуновође на:

(а) Постизање и одржавање професионалног знања и вештина на нивоу којим се обезбеђују компетентне професионалне услуге клијентима или организацијама у којима су запослени, у складу са постојећим техничким и професионалним стандардима и релевантним законодавством; и

(б) Посвећен и пажљив рад у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

113.1 A1 Пружање компетентне професионалне услуге клијентима или организацијама у којима су запослени подразумева да професионалне рачуновође примењују професионално просуђивање приликом коришћења професионалног знања и вештина у извршавању професионалног рада.

113.1 A2 Одржавање професионалне оспособљености захтева континуирано праћење и разумевање релевантног стручно професионалног и пословног развоја. Континуирано професионално усавршавање омогућава професионалном рачуновођи да развија и одржи оспособљеност да ради на компетентан начин у оквиру свог професионалног окружења.

113.1 A3 Посвећен рад подразумева одговорност пажљивог, детаљног, и правовременог деловања у складу са захтевима задатка.

P113.2 У оквиру постизања усклађености са принципима професионалне оспособљености и дужне пажње, професионални рачуновођа треба да предузме разумне кораке ради обезбеђивања одговарајућег степена обучености и надзора лица која раде под његовом надлежношћу.

P113.3 Кад год је то прикладно, професионални рачуновођа треба да клијенте, организације у којима су запослени или друге кориснике професионалних услуга рачуновођа информише о ограничењима садржаним у тим услугама или активностима.

ПОДОДЕЉАК 114 - ПОВЕРЉИВОСТ

P114.1 Професионални рачуновођа треба да поштује принцип поверљивости који захтева од рачуновође да поштује поверљивост информација прибављених у оквиру професионалних или пословних односа. Рачуновођа треба да:

(а) буде свестан да обелодањивање може да се догоди непажњом, укључујући и обелодањивање у друштвеном окружење, а нарочито блиском пословном сараднику или члану уже породице или блиском сроднику;

(б) сачува поверљивост информација унутар фирме или организације у којој је запослен;

(ц) сачува поверљивост информација обелодањених од стране потенцијалног клијента или послодавца;

(д) се уздржи од обелодањивања поверљивих информација ван фирме или организације у којој су запослени, које су стечене у оквиру професионалних или пословних односа, уколико немају одговарајуће или специфично овлашћење или уколико не постоји законско или професионално право или обавеза његовог обелодањивања;

(е) се уздржи од коришћења поверљивих информација стечених као резултат професионалних и пословних односа у циљу остваривања личне користи или користи за трећу страну;

(ф) се уздржи од коришћења или обелодањивања било које поверљиве информације која је стечена или добијена у оквиру професионалног или пословног односа, након завршетка тог односа; и

(г) да предузме разумне кораке у циљу обезбеђивања да запослени који раде под контролом професионалног рачуновође и особе од којих добија савете и помоћ поштују обавезу поверљивости коју имају професионалне рачуновође.

114.1 A1 Поверљивост је у јавном интересу јер омогућава слободан проток информација између клијента или организације у којој је запослен професионални рачуновођа и професионалног рачуновође, истовремено обезбеђујући да се те информације неће открити трећој особи. Без обзира на то, у наставку су наведене околности у којима се од професионалног рачуновође захтева или се може захтевати да обелодани поверљиве информације или околности када су таква обелодањивања

прикладна:

(a) Обелодањивање се захтева законом, на пример:

- i. Израда докумената или друга врста обезбеђења доказа у току правних поступака; или
- ii. Обелодањивање одговарајућим јавним органима у вези са уоченим случајевима кршења закона; и

(б) Обелодањивање је дозвољено законом и одобрено је од стране клијента или послодавца

(ц) Постоји професионална обавеза или право обелодањивања, када то није забрањено законом

поводом:

- i. Испуњења захтева контроле квалитета коју врши професионална организација;
- ii. Одговора на упитник или истраживање које врши професионална организација или регулаторно тело;
- iii. Заштите професионалних интереса професионалног рачуновође у правним поступцима; или
- iv. Испуњења стручних стандарда и етичких захтева.

114.1 A2 Приликом одлучивања о томе да ли извршити обелодањивање поверљиве информације, треба размотрити следеће релевантне факторе, у зависности од околности:

- Да ли интереси свих страна, укључујући треће стране на чије интересе може постојати утицај, могу бити угрожени уколико клијент или организација у којој је рачуновођа запослен одобри обелодањивање информације од стране професионалног рачуновође?

- Да ли су све релевантне информације познате и потврђене, у мери у којој је то изводљиво.

Фактори који утичу на одлуку да се изврши обелодањивање укључују:

- недоказане чињенице,
- непотпуне информације,
- непотврђене закључке,
- Начин предложене комуникације и коме је упућена.
- Да ли су стране којима је упућена комуникација одговарајући примаоци?

P114.2 Професионални рачуновођа треба да настави да поштује принцип поверљивости постоји и након завршетка сарадње између професионалног рачуновође и клијента или организације у којој је био запослен. Када професионални рачуновођа промени запослење или стекне новог клијента, има право коришћења претходног искуства али не треба да користи или обелодани ниједну поверљиву информацију стечену или добијену у оквиру професионалног или пословног односа.

ПОДОДЕЉАК 115 – ПРОФЕСИОНАЛНО ПОНАШАЊЕ

P115.1 Професионални рачуновођа треба да поштује принцип професионалног понашања, који обавезује рачуновођу да поштује релевантне законе и регулативу и избегава сваки поступак за који рачуновођа зна или би требало да зна да може да дискредитује професију. Професионални рачуновођа не сме свесно да се бави пословима, занимањима или активностима које нарушавају или би могле да наруше интегритет, објективност и углед професије, и стога су у супротности са основним принципима.

115.1 A1 Поступци који би могли да наруше углед професије су сви они поступци за које би разумна и информисана трећа страна закључила да негативно утичу на добру репутацију професије.

P115.2 Приликом спровођења маркетиншких активности и рекламирања свог рада, професионалне рачуновође не треба да дискредитују професију. Професионалне рачуновође треба да буду поштене и обазриве и не треба да:

(a) дају преувеличане изјаве у вези услуга које су у могућности да понуде, квалификација или искуства; или

(б) врше омаловажавајућа повезивања или недоказана поређења са радом других.

115.A1 Професионални рачуновођа који није сигуран да ли је нека врста маркетинга или рекламирања прикладна, подстиче се да се консултује са релевантним професионалним телом.

ОДЕЉАК 120

КОНЦЕПТУАЛНИ ОКВИР

УВОД

120.1 Околности у којима раде професионалне рачуновође могу да створе претњу по усклађеност са основним принципима. Одељак 120 садржи захтеве и материјал за примену, укључујући концептуални оквир, који имају за циљ да помогну рачуновођи да се придржава основних принципа и испуни своју обавезу да делује у јавном интересу. Ови захтеви и материјал за примену покривају широк спектар чињеница и околности, укључујући разне професионалне активности, интересе и односе, који стварају претњу по усклађеност са основним принципима. Поред тога, професионалне рачуновође се обесхрабрују од доношења закључка да је нека ситуација дозвољена само зато што је Кодекс изричито не забрањује.

120.2 У Концептуалном оквиру наведен је приступ који професионални рачуновођа треба да примени у циљу:

- (a) идентификовања претњи које узрокују непоштовање основних принципа;
- (б) процене значаја идентификованих претњи; и
- (ц) примене заштитних мера којима ће се ове претње отклонити или свести на прихватљиви ниво.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

P120.3 Професионални рачуновођа треба да примењује концептуални оквир рачуновође да утврди, процени и реагује на претње које могу довести до непоштовања основних принципа који су наведени у Одељку 110

120.3 A1 Додатни захтеви и материјал за примену који се односе на концептуални оквир дати су у :

- (a) *Делу 2 – Запослене професионалне рачуновође*
- (б) *Делу 3 – Професионалне рачуновође у јавној пракси*
- (ц) *Међународним стандардима независности, као што је наведено у наставку*
- (i) *Део 4А – Независност у ангажовањима ревизије и прегледа*
- (ii) *Део 4Б – Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа*

P120.4 Када се суочи са етичким питањем, професионални рачуновођа треба да размотри контекст у ком је питање настало или би могло да настане. Када лице које је професионални рачуновођа у јавној пракси обавља професионалне послове у оквиру свог односа са фирмом, било да је у својству уговорача, запосленог или власника, у овим околностима треба да примени одредбе Дела 2.

P120.5 Када примењује концептуални оквир, професионални рачуновођа треба да:

- (a) примени професионално просуђивање;
- (б) остане опрезан због могућности појаве нових информација и промена чињеница и околности; и
- (ц) примењује тест разумне и информисане треће стране који је описан у параграфу 120.5 A4.

Примена професионалног просуђивања

120.5 A1 Професионално просуђивање укључује примену релевантне обуке, професионалног знања, вештина и искуства примерених чињеницама и околностима које укључују врсту и обим одређених професионалних активности, као и укључене интересе и односе. Када је у питању обављање професионалног рада, примена професионалног просуђивања је неопходна када професионални рачуновођа примењује концептуални оквир за доношење одлука заснованих на чињеницама и утврђивање да ли су те одлуке прикладне у датим околностима.

120.5 A2 Разумевање познатих чињеница и околности предуслов је за исправну примену концептуалног оквира. Идентификација радњи које треба предузети да би се стекло ово разумевање и доношење закључака о томе да ли су поштовани основни принципи такође захтева примену професионалног просуђивања.

120.5 A3 Примењујући професионално просуђивање за стицање овог разумевања, професионални рачуновођа може, између осталог, да размотри да ли:

- постоји разлог за забринутост што чињенице и околности које су му познате, не садрже неке потенцијално релевантне информације;
- постоји разлика између познатих чињеница и околности и очекивања рачуновође;

- је професионално знање и искуство професионалног рачуновође довољно за доношење закључка;
 - постоји потреба да се консултују друге особе са одговарајућом експертизом и искуством;
 - има довољно информација за доношење закључака;
- пристрасност или предрасуде професионалног рачуновође могу да утичу на његово професионално просуђивање,
- постоје и други разумни закључци који могу да се донесу на основу доступних информација.

Разумна и информисана трећа страна

120.5 A4 Тест разумне и информисане треће стране односи се на ситуацију у којој професионални рачуновођа разматра да ли је вероватно да ће друга особа донети исте закључке као и он. Ово разматрање је са тачке гледишта разумне и информисане треће стране која одмерава све релевантне чињенице и околности за које се зна или за које се оправдано може очекивати да буду познате професионалном рачуновођи у време доношења закључака. Разумна и информисана трећа страна не мора бити рачуновођа, али по правилу треба да има одговарајуће знање и искуство да би могла да разуме и непристрасно процени исправност закључака до којих је рачуновођа дошао.

Идентификовање претњи

P120.6 Професионални рачуновођа треба да идентификује претње које би могле да доведу до неусклађености са основним принципима.

120.6 A1 Разумевање чињеница и околности, укључујући све професионалне активности, интересе и односе који би могли довести до неусклађености са основним принципима, предуслов је да професионални рачуновођа идентификује претње по ту усклађеност. Постојање услова, политика и процедура успостављених од стране професије, законодавства, регулаторних тела, фирме или организације послодавца, који могу помоћи рачуновођи да се понаша етички исправно такође би могло да буде корисно у идентификовању претњи које утичу на усклађеност са основним принципима. Параграф 120.8. A2. садржи опште примере таквих услова, политика и поступака који могу представљати релевантне факторе у процени нивоа претњи.

120.6 A2 Претње које би довеле до неусклађености са основним принципима могле би да буду последица низа различитих чињеница и околности. Немогуће је описати сваку ситуацију која ствара претње. Поред тога, различите врсте ангажовања и задатака такође могу изазвати различите врсте претњи.

120.6 A3 Претње које могу да доведу до неусклађености са основним принципима могу да се сврстају у једну или више следећих категорија:

- а) Претња по основу личног интереса – претња да ће финансијски или неки други интерес непримерено утицати на расуђивање или понашање професионалног рачуновође;
- б) Претња по основу самоконтроле – претња да професионални рачуновођа неће адекватно проценити резултате претходно донетог суда, или активности или услуге коју је обавио лично професионални рачуновођа или други појединац из фирме или организације у којој је професионални рачуновођа запослен, а на које се ослања при креирању закључка као део активности коју тренутно спроводи или услуге коју тренутно пружа;
- ц) Претња по основу заступништва – претња да ће професионални рачуновођа промовисати одређени став клијента или послодавца у тој мери да је даља објективност професионалног рачуновође угрожена;
- д) Претња по основу присности - претња да ће услед постојања блиског односа са клијентом или послодавцем, професионални рачуновођа постати сувише наклоњен њиховим интересима или толерантнији у погледу њиховог рада; и
- е) Претња по основу застрашивања – претња да ће професионални рачуновођа бити спречен да делује објективно услед отворених или прикривених притисака, укључујући и покушаје вршења неприкладног утицаја на професионалног рачуновођу.

120.6 A4 У одређеним околностима може да се јави више од једне претње, а једна претња може

да утиче на поштовање више од једног основног принципа.

Процењивање претњи

P120.7 Када професионални рачуновођа идентификује претњу која може да утиче на усклађеност са основним принципима, мора да процени да ли је претња на прихватљивом нивоу.

Прихватљив ниво

120.7 A1 Прихватљив ниво је ниво за који би професионални рачуновођа, примењујући тест разумне и информисане треће стране, вероватно могао да закључи да рачуновођа поштује основне принципе.

Фактори релевантни за процењивање нивоа претњи

120.8 A1 За процењивање претњи од стране професионалног рачуновође релевантно је разматрање како квалитативних тако и квантитативних фактора, као и збирни ефекат већег броја претњи, када је то применљиво.

120.8 A2 Постојање услова, политика и поступака описаних у параграфу 120.6. A1 такође би могло да буде релевантан фактор у процени нивоа претњи у погледу поштовања основних принципа.

Примери таквих услова, политика и поступака укључују:

- захтеве у вези са корпоративним управљањем;
- захтеве у погледу нивоа образовања, обуке и радног искуства чије је испуњење неопходно за улазак професију;
- постојање ефикасних система жалби који професионалним рачуновођама и широј јавности омогућавају да скрену пажњу на неетичко понашање;
- постојање посебно прописане обавезе пријављивања повреде етичких норми;
- професионални или регулаторни надзор и дисциплински поступци.

Разматрање нових информација, односно промена чињеница и околности

P120.9 Ако професионалном рачуновођи постану доступне нове информације или ако сазна за промене у чињеницама и околностима које би могле утицати на то да ли је претња отклоњена или сведена на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да поново процени и одговори на претњу у складу са налазима процене.

120.9 A1 Стални опрез током спровођења професионалних активности помаже професионалном рачуновођи да утврди да ли су се појавиле нове информације, односно да ли је дошло до промене чињеница и околности које:

(а) утичу на ниво претње; или

(б) утичу на закључке рачуновође о томе да ли су примењене заштитне мере још увек прикладне као одговор за идентификоване претње.

120.9 A2 Ако се новим информацијама идентификује нова претња, од професионалног рачуновође се захтева да процени и, ако је потребно, одговори на ту претњу (видети параграфе P120.7 и P120.10).

Одговор на претње

P120.10 Када професионални рачуновођа утврди да идентификоване претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима нису на прихватљиво ниском нивоу, има обавезу да реагује на претње и да одговори на њих елиминисањем или свођењем на прихватљив ниво.

Рачуновођа ће то постићи:

(а) уклањањем околности, укључујући интересе или односе, које изазивају претње;

(б) применом заштитних мера, тамо где постоје и где се могу применити, како би се претње свеле на прихватљиво низак ниво; или

(ц) одбијањем или престанком обављања одређених професионалних активности.

Активности којима се елиминишу претње

120.10 A1 У зависности од чињеница и околности, претња може да се елиминише уклањањем околности које је узрокују, али постоје и одређене ситуације у којима она може да се реши искључиво одбијањем извршавања или прекидањем одређених професионалних активности. То се дешава када није могуће елиминисати околности које су проузроковале претњу или применити заштитне мере како би се претња свела на прихватљиво низак ниво.

Заштитне мере

120.10 A2 Заштитне мере су активности које професионални рачуновођа предузима, појединачно или у комбинацији, како би се претње које могу да узрокују неусклађеност са основним

принципима свеле на прихватљив ниво.

Разматрање значајних просуђивања и донетих укупних закључака

P120.11 Професионални рачуновођа треба да донесе укупан закључак о томе да ли ће активности које намерава да предузме као одговор на настале претње заиста елиминисати те претње или их свести на прихватљив ниво. Приликом формирања тог укупног закључка, рачуновођа треба да

(а) узме у обзир сва значајна просуђивања или закључке; и

(б) примени тест разумне и информисане треће стране.

Разматрања за ангажовања ревизије, прегледа и остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање

Независност

120.12 A1 Међународни стандарди независности захтевају да професионални рачуновођа у јавној пракси буде независан приликом вршења ревизија, прегледа или других ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Независност је повезана са основним принципима објективности и интегритета. Чине је:

(а) Независност мишљења - начин мишљења који омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам.

(б) Независност деловања - избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да би на основу њих разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, могла да закључи да су интегритет, објективност или професионални скептицизам фирме, односно члана ревизијског тима доведени у питање.

120.12 A2 *Међународни стандарди независности* садрже захтеве и пружају материјал за примену у којем је објашњено како се користи концептуални оквир за очување независности приликом вршења ревизија, прегледа или других ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Професионалне рачуновође и фирме морају да се придржавају ових стандарда како би независно обављали такве послове. Концептуални оквир за идентификовање, процену и одговор на претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима може да се подједнако примени на захтеве у погледу независности. Категорије претњи које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима из параграфа 120.6. А3 су такође категорије претњи које могу да узрокују неусклађеност са захтевима у погледу независности.

Професионални скептицизам

120.13 A1 Стандарди који се односе на ревизију, преглед и остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање, укључујући стандарде које објављује IAASB, захтевају од професионалних рачуновођа у јавној пракси да користе професионални скептицизам приликом планирања и спровођења ревизије, прегледа и осталих ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

Професионални скептицизам и основни принципи који су описани у Одељку 110 повезани су појмови.

120.13 A2 Приликом ревизије финансијских извештаја, усклађеност са основним принципима, појединачно или у комбинацији, доприноси примени професионалног скептицизма, као што се види из следећих примера:

- *Интегритет* намеће обавезу професионалном рачуновођи да буде отворен и искрен. На пример, рачуновођа поштује принцип интегритета када:
 - (а) искрено и отворено изражава забринутост због појединих инвестиција клијента; и
 - (б) даље истражује недоследности у подацима и тражи додатне ревизијске доказе како би пронашао одговоре на забринутости у вези са исказима који могу бити материјално нетачни или наводити на погрешан закључак, како би се донеле информисане одлуке о одговарајућем понашању у датим околностима.

Таквим понашањем, професионални рачуновођа демонстрира критичко разматрање ревизијских доказа који доприносе примени професионалног скептицизма.

- *Објективност* захтева од професионалног рачуновође да не дозволи да предрасуде, сукоб интереса или непримерен утицај других лица доведу у питање његову професионално или пословно просуђивање. Рачуновођа поступа у складу са принципом објективности када, на пример:
 - (а) препозна околности или односе, попут присности са клијентом, који би могли да доведу у питање његово професионално или пословно просуђивање; и
 - (б) разматра утицај таквих околности и односа на своје просуђивање приликом процене да ли су ревизијски докази довољни и адекватни у вези са питањем релевантним за финансијске извештаје клијента.

Таквим понашањем, професионални рачуновођа се понаша на начин који ће допринети примени професионалног скептицизма.

- *Професионална оспособљеност и дужна пажња* захтевају од професионалног рачуновође да поседује ниво професионалног знања и вештина потребних за обезбеђивање компетентног пружања професионалних услуга, те да марљиво ради и у складу са важећим стандардима, законима и регулативом. Рачуновођа ће поступати у складу са принципом професионалне оспособљености и дужне пажње када:
 - (а) користи знање о привредној грани и врсти пословања клијента за тачну идентификацију ризика од материјално погрешних исказа;
 - (б) осмишљава и примењује одговарајуће ревизорске поступке; и
 - (ц) примењује релевантно знање за критичку процену да ли су ревизијски докази довољни и адекватни у датим околностима.

Таквим понашањем, професионални рачуновођа се понаша на начин који ће допринети примени професионалног скептицизма.

ДЕО 2 – ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ

Страна

Одељак 200	Примена концептуалног оквира – запослене професионалне рачуновође	33	
Одељак 210	Сукоби интереса	38	
Одељак 220	Припремање и презентовање информација		41
Одељак 230	Деловање са довољно стручности	46	
Одељак 240	Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука		48
Одељак 250	Подстицаји, укључујући поклоне и гостопримство		50
Одељак 260	Поступци у случају неусклађености са законима и регулативом	56	
Одељак 270	Притисци да се крше основни принципи		66

ДЕО 2 – ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ

ОДЕЉАК 200

ПРИМЕНА КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА – ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ

Увод

200.1 У овом делу Кодекса наведени су захтеви и материјал за примену које користе запослене професионалне рачуновође када примењују концептуални оквир дат у Одељку 120. Овај део не описује све чињенице и околности, укључујући професионалне активности интересе и односе са којима запослене професионалне рачуновође могу да се сусретну, а које стварају, или могу да створе претње које узрокују неусклађеност са основним принципима. Стога се запослени професионални рачуновођа подстиче да буде опрезан по питању таквих околности и односа.

200.2 Инвеститори, повериоци, организације послодавци и други сегменти пословне заједнице, као и државна управа и целокупна јавност, могу се поуздати у рад запослених професионалних рачуновођа. Запослене професионалне рачуновође могу, индивидуално или колективно, сносити одговорност за припремање и извештавање финансијских и других информација, у које се поуздају организације послодавци као и треће стране. Они, такође, могу бити одговорни за обезбеђивање ефективног финансијског менаџмента и компетентних савета у вези са разноврсним питањима која се односе на пословање.

200.3 Запослени професионални рачуновођа може бити запослени, уговарач, партнер, директор (на извршној позицији или не), власник-руководилац или волонтер који ради за организацију послодавца. Правна форма везе рачуновође са организацијом послодавцем, нема утицаја на етичке одговорности које обавезују запосленог професионалног рачуновођу.

200.4 У овом делу Кодекса, израз „професионални рачуновођа“ односи се на:

- (а) запосленог професионалног рачуновођу, и
- (б) лице које је професионални рачуновођа у јавној пракси онда када професионални рад врши у оквиру односа професионалног рачуновође са фирмом рачуновође било као уговарач, запослени или власник; Више информација о томе када се део 2 односи на професионалне рачуновође у јавној пракси дат је у одељцима Р120.4, Р300.5 и 300.5 А1

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р200.5 Професионални рачуновођа треба да се придржава основних принципа из Одељка 110 и да примењује концептуални оквир из Одељка 120 да би идентификовао, проценио и одговорио на претње по усклађеност са основним принципима

200.5 А1 Професионални рачуновођа има одговорност за унапређење легитимних циљева организације у којој је запослен. Овај Кодекс ни у ком погледу не омета рачуновођу у извршењу ових његових одговорности, већ се у њему разматрају околности у којима може доћи до нарушавања усклађености са основним принципима.

200.5 А2 Професионалне рачуновође имају право да промовишу став организације у којој су запослени када на тај начин допринесу легитимним циљевима те организације, под условом да не дају лажне изјаве или изјаве које могу довести до погрешних закључака. Такво понашање по правилу не ствара претњу по основу заступништва.

200.5 А3 Што је професионални рачуновођа на вишој позицији, то има већу способност и могућност приступа информацијама и утицај на политике и одлуке које доносе или активности које предузимају други у организацији послодавцу. У мери у којој су у стању да то ураде с обзиром на своју функцију и ранг унутар организације, од рачуновођа се очекује да у организацији подстичу и промовишу културу засновану на етици. Примери активности које могу да се предузму укључују увођење, примену и надзор:

- програма етичког образовања и обуке;
- политика које се односе на етику и узбуњивање;
- политика и процедура осмишљених да спрече неусклађеност са законом и регулативом.

Идентификовање претњи

200.6 A1 Усклађеност са основним принципима може бити угрожена широким спектром чињеница и околности. Категорије претњи су описане у параграфу 120.6 А3. У наставку су дати примери чињеница и околности које би, у односу на сваку од тих категорија, могле да створе претње са којима се професионални рачуновођа суочава приликом обављања професионалних послова.

(а) Претња по основу личног интереса

- Професионални рачуновођа поседује финансијски интерес или прима зајмове и гаранције од организације у којој је запослен.
- Професионални рачуновођа учествује у подстицајним компензационим споразумима које нуди организација у којој је запослен.
- Професионални рачуновођа има приступ имовини за личне потребе.
- Професионални рачуновођа је добио понуду да прими поклон или да има специјалан третман од добављача или организације у којој је запослен.

(б) Претња по основу самоконтроле.

- Професионални рачуновођа одређује одговарајући рачуноводствени поступак за одређену пословну комбинацију, након што је припремио студију изводљивости која подржава одлуку о стицању.

(ц) Претња по основу заступања

- Професионални рачуновођа има прилику да манипулише подацима из проспекта како би добио финансијску подршку под повољнијим условима.

(д) Претња по основу присности

- Професионални рачуновођа је одговоран за финансијско извештавање организације у којој је запослен када блиски сродник или члан уже породице запослен у тој организацији доноси одлуке које утичу на финансијско извештавање организације.
- Професионални рачуновођа има дуготрајну сарадњу са појединцима који утичу на пословне одлуке.

(е) Претња по основу застрашивања

- Професионални рачуновођа или члан његове уже породице или блиски сродник изложени су претњама отпуштањем или смењивањем због неслагања у вези са:

- применом рачуноводственог принципа,

- начином на који финансијска информација треба да буде обелодањена.

- Неко лице покушава да утиче на процес доношења одлука професионалног рачуновође, на пример у погледу склапања уговора или примене рачуноводственог принципа.

Процењивање претњи

200.7 A1 Услови, политике и процедуре описани у параграфима 120.6 A1 и 120.8 A2, могу да утичу на процену да ли је претња која може да утиче на усклађеност са основним принципима на прихватљивом нивоу.

200.7 A2 На процену нивоа претње коју обавља професионални рачуновођа такође утиче врста и обим професионалних активности које се врше.

200.7 A3 На процену нивоа претње од стране професионалног рачуновође може да утиче радно окружење организације послодавца и окружење у коме послује, што укључује:

- Стил руковођења којим се наглашава значај етичког понашања и очекивања етичког понашања запослених.
- Политике и процедуре којима се запосленима даје могућност и подстицај комуникације са вишим руководиоцима у оквиру организације послодавца у вези са било којим етичким питањем, без бојазни од одмазде.
- Политике и процедуре примене и надзора квалитета рада запослених
- Систем корпоративног надзора или друге надзорне структуре организације послодавца
- Процедуре запошљавања организације послодавца којима се истиче значај запошљавања компетентног особља високог квалитета.
- Правовремену комуникацију и информисање о политикама и процедурама, укључујући све промене, свих запослених као и одговарајућа обука и едукација у вези таквих политика и процедура.
- Политике у вези са етиком и кодексом понашања.

200.7 A4 Професионалне рачуновође могу размотрити могућност тражења правног савета када верују да су се друга лица у организацији у којој су запослени понашала неетички или да ће и даље тако да се понашају.

Одговор на претње

200.8 A1 У Одељцима 210 до 270 описане су неке претње које могу да се појаве током обављања професионалних активности и дати су примери активности којима може да се одговори на такве претње.

200.8 A2 У екстремним случајевима, када околности које су проузроковале претњу не могу да се отклоне, а заштитне мере нису доступне или нису довољне да сведе претњу на прихватљив ниво, можда ће бити прикладно да професионални рачуновођа поднесе оставку у организацији у којој је запослен.

Комуникација са лицима која су овлашћена за управљање

R200.9 При комуникацији са лицима овлашћеним за управљање у складу са Кодексом, професионални рачуновођа треба да одреди одговарајуће лице(а) унутар управљачке структуре организације послодавца, са којим ће комуницирати. Ако рачуновођа комуницира са подгрупом лица овлашћених за управљање, рачуновођа треба да утврди да ли је неопходна и комуникација са свим лицима овлашћеним за управљање како би били адекватно информисани.

200.9 A1 Приликом одлучивања са ким треба да комуницира, професионални рачуновођа може да размотри:

- (а) природу и значај датих околности;
- (б) питање о ком треба да се комуницира.

200.9 A2 Примери подгрупа лица овлашћених за управљање су комитет за ревизију или појединац који је овлашћен за управљање .

R200.10 Ако професионални рачуновођа комуницира са лицима која истовремено врше функцију руковођења и управљања, рачуновођа треба да се увери да комуникација са тим лицима садржи адекватне информације за сва лица која врше функцију управљања са којима рачуновођа обично комуницира.

200.10 A1 У неким случајевима, лица која врше функцију управљања такође су укључена у руковођење организацијом послодавцем, на пример, у малом предузећу у коме једини власник руководи компанијом, а ниједно друго лице не врши функцију управљања. У таквим случајевима, ако се о питањима комуницира са лицем или лицима које врше функцију руковођења, а то лице / лица такође врше функцију управљања, професионални рачуновођа је испунио услов за комуникацију са лицима која су овлашћена за управљање.

ОДЕЉАК 210

СУКОБИ ИНТЕРЕСА

Увод

210.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

210.2 Сукоб интереса ствара претњу која може да утиче на усклађеност са принципом објективности и може узроковати претње по основу осталих основних принципа. Овакве претње могу настати када:

(а) Професионални рачуновођа предузима професионалну активност повезану са одређеном материјом за две или више страна чији интереси у погледу те материје у сукобу; или

(б) Интереси професионалног рачуновође у погледу одређене материје и интереси страна за које рачуновођа предузима професионалну активност повезану са том материјом су у сукобу.

Професионални рачуновођа не сме да дозволи да сукоб интереса угрози професионално или пословно расуђивање.

201.3 У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену када се концептуални оквир користи у вези са сукобом интереса.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р210.4 Професионални рачуновођа не треба да дозволи да сукоб интереса угрози професионално или пословно расуђивање.

210.4 А1 Примери околности које могу да узрокују сукоб интереса обухватају следеће:

- Ангажовање на руководећој или управљачкој позиције за две организације послодаваца и прибављање поверљивих информација од једне организације које би професионални рачуновођа могао да употреби у корист или на штету друге организације.
- Предузимање професионалне активности за две стране у партнерству које обе ангажују рачуновођу да им помогне да раскину партнерство.
- Припрема финансијских информација за одређене чланове руководства организације послодавца, а који настоје да предузму откуп власништва.
- Одговорност за одабир добављача за организацију послодавца када члан уже породице рачуновође може да има финансијску корист од те трансакције.
- Ангажовање у управљачком својству у организацији послодавца који одобрава одређене инвестиције за компанију у случају када ће једна од тих инвестиција повећати вредност портфолија инвестиција рачуновође или члана његове уже породице.

Идентификација сукоба

Р210.5 Професионални рачуновођа треба да предузме разумне кораке како би идентификовао околности које могу да доведу до сукоба интереса и истовремено наруше један или више основних принципа. Такви кораци укључују идентификацију:

(а) Природе релевантних интереса и односа између укључених страна; и

(б) Предметних активности и њихове импликације на релевантне стране.

Р210.6 У вршењу своје професионалне праксе, професионални рачуновођа треба да прати све могуће промене у природи посла, интересе и односе који могу изазвати сукоб интереса.

Претње које проистичу из сукоба интереса

210.7 А1 У начелу, што је директнија веза између професионалне активности и питања око којег су интереси страна у сукобу, већа је вероватноћа да претња неће бити на прихватљивом нивоу.

210.7 А2 Један пример активности која може да отклони претњу коју узрокују сукоби интереса је повлачење из процеса одлучивања о питању из ког проистиче сукоб интереса.

210.7 А3 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на претње од сукоба интереса су:

- Реструктурирање или сегрегација одређених одговорности и задужења.
- Тражење одговарајућег надзора, на пример, рад под супервизијом извршног или неизвршног директора.

Обелодањивање и пристанак

Опште одредбе

210.8 А1 У начелу је неопходно:

(а) релевантним странама обелоданити природу сукоба интереса и начин одговарања на претње, укључујући одговарајуће нивое у оквиру организације послодавца, на коју утиче сукоб интереса

(б) прибавити пристанак од релевантних страна за рачуновођу да може да врши своје професионалне активности када се примене заштитне мере као одговор на претњу.

210.8 A2 Пристанак може да се имплицира из понашања стране у околностима у којима професионални рачуновођа има довољно доказа да закључи да су стране упознате са тим околностима од почетка и да су прихватиле сукоб интереса ако нису изнеле приговор на постојање сукоба.

210.8 A3 Када такво обелодањивање или пристанак није у писаном облику, професионални рачуновођа се подстиче да документује:

(а) природу околности које узрокују сукоб интереса;

(б) заштитне мере које су примењене ради одговора на претње када је то применљиво; и

(ц) добијени пристанак.

Остала разматрања

210.9 A1 Када треба да одговори на сукоб интереса, професионални рачуновођа се подстиче да тражи смернице од лица у организацији послодавцу, на пример од професионалних тела, адвоката или другог рачуновође. Начело поверљивости примењује се када се врше обелодањивања или размењују информације унутар организације послодавца или када се траже смернице од трећих лица.

ОДЕЉАК 220

ПРИПРЕМАЊЕ И ПРЕЗЕНТОВАЊЕ ИНФОРМАЦИЈА

Увод

220.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

220.2 Припремање и презентација информација могло би да створи претње по основу личног интереса или застрашивања и друге претње које би могле да проузрокују неусклађеност са једним или више основних принципа. Овај одељак бави се специфичним захтевима и садржи материјал за примену када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

220.3 A1 Професионалне рачуновође на свим нивоима организације у којој су запослени укључени су у припрему или презентацију података унутар и изван саме организације.

220.3 A2 Заинтересоване стране којима или за које се припремају и презентују такве информације укључују:

- руководство и лица овлашћена за управљање;
- инвеститоре и зајмодавце или друге повериоце;
- регулаторна тела.

Ове информације могу помоћи заинтересованим странама да разумеју и процене различите аспекте стања у организацији послодавцу и да доносе одлуке о организацији. У то могу да буду укључене финансијске и нефинансијске информације које могу да се објаве или да се користе у интерне сврхе.

Примери за те информације укључују:

- извештаји о пословању и перформансама;
- анализе направљене за потребе доношења одлука;
- буџети и прогнозе;
- подаци за потребе интерне и екстерне ревизије;
- анализа ризика;
- финансијски извештаји опште и посебне намене;
 - пореске пријаве;
- извештаји који се подносе регулаторним органима због поштовања закона и прописа.

220.3 A3 За потребе овог одељка, припремање или презентовање података укључује евидентирање, одржавање и одобравање података.

Р220.4 Приликом припремања или презентовања података, професионални рачуновођа треба да:

- (а) припрема или презентује податке у складу са релевантним оквиром извештавања, где је то могуће;
- (б) припрема или презентује податке на такав начин да не наводе на погрешне закључке или на непримерен начин утичу на уговорне или регулаторне исходе;
- (ц) примењује професионално просуђивање за:
 - (i) веродостојно и потпуно изношење чињеница по свим материјално значајним аспектима;
 - (ii) јасан опис стварног садржаја пословних трансакција или активности; и
 - (iii) благовремено и прикладно класификовање и евидентирање података; и
- (д) не изостави ништа у намери да подаци наводе на погрешан закључак или на неприкладан начин утичу на уговорне или регулаторне исходе.

220.4 A1 Пример непримереног утицаја на уговорне или регулаторне исходе је употреба нереалних процена да се избегне кршење уговорног захтева, као што је клаузула о дугу, или регулаторног захтева, као што је минимални износ капитала који захтева финансијска институција.

Примена дискреционог права код припремања или презентовања података

Р220.5 Припремање или презентовање података може захтевати дискрецију у професионалном просуђивању. Професионални рачуновођа не сме да користи такво дискреционо право у намери да завара друге или да непримерено утиче на уговорне или регулаторне исходе.

220.5 A1 Примери облика злоупотребе дискреционог права да би се постигли непримерени

исходи укључују:

- одређивање процена, као што су процене фер вредности, тако да се добитак или губитак погрешно представе;
- избор или промену рачуноводствене политике или методе између једне од две или више политика или метода у оквиру применљивог оквира финансијског извештавања, као што је избор рачуноводствене политике за дугорочне уговоре који тачно приказују добитак или губитак;
- темпирање трансакције, на пример, продаја имовине пред крај фискалне године у циљу навођења на погрешне закључке;
- одређивање структуре трансакција, као што су финансијске трансакције, у циљу погрешног приказивања имовине и обавеза или класификације новчаних токова;
- избор обелодањивања, на пример, изостављање или прикривање информација о финансијском или оперативном ризику у циљу доношења погрешних закључака.

P220.6 Код вршења професионалног рада, нарочито активности које не захтевају усклађеност са релевантним оквиром извештавања, професионални рачуновођа треба да примени професионално просуђивање како би препознао и размотрио:

(а) сврху за коју ће подаци бити коришћени;

(б) контекст у ком се подаци дају; и

(ц) стране којима су подаци намењени.

220.6 A1 На пример, код припремања и презентовања про форма извештаја, буџета или прогноза, укључивање релевантних процена, апроксимација или претпоставки, тамо где је то примерено, онима који потенцијално зависе од таквих података омогућило би да врше властита просуђивања.

220.6 A2 Професионални рачуновођа такође може да размотри и могућност да јасно наведе коме су подаци намењени, контекст у ком се пружају и са којом сврхом се презентују.

Ослањање на резултате рада других

P220.7 Професионални рачуновођа који намерава да се ослони на резултате рада других лица, било унутар или изван организације послодавца, треба да примени професионално просуђивање како би утврдио које кораке треба да предузме и да ли су ти кораци потребни, да би се испуниле обавезе из параграфа P220.4.

220.7A1 Фактори које треба узети у обзир приликом утврђивања да ли је ослањање на резултате рада других лица оправдано укључују:

- репутацију и стручност тих других лица, односно организација, и ресурсе којима располажу;
- да ли су на то друго лице применљиви професионални и етички стандарди.

До таквих података може да се дође кроз претходну сарадњу са другим лицем или организацијом, односно кроз консултације са другим лицима о њима.

Одговор на информације које наводе или могу да наведу на погрешан закључак

P220.8 У ситуацијама када се професионални рачуновођа доводи у везу са подацима за које зна или има разлога да верује да наводе на погрешне закључке, рачуновођа треба да предузме одговарајуће кораке како би решио то питање.

220.8 A1 У кораке који би могли бити примерени спадају:

- разговор о сумњи да би податак могао да наведе на погрешан закључак, са надређеним професионалног рачуновође и/или одговарајућим нивоом, односно нивоима руководства организације послодавца или са лицима овлашћеним за управљање, те захтевање од тих лица да предузму одговарајуће кораке да се ово питање реши. Ти кораци могу укључивати:
 - исправљање података;
 - ако су подаци већ обелодањени циљним корисницима, обавештавање корисника о исправним подацима;
- консултовање са политикама и поступцима које је организација послодавац успоставила за потребе интерног решавања оваквих питања (на пример, политика у вези са етиком или узбуњивачима).

220.8 A2 Професионални рачуновођа би могао да дође до сазнања да организација послодавац није предузела одговарајуће кораке. Ако и даље буде имао разлога да верује да неки податак наводи на погрешне закључке, може бити примерено да предузме следеће кораке, под условом да поштује принцип поверљивости:

- Консултације са:

- Релевантним професионалним телом;
- Интерним или екстерним ревизором организације послодавца;
- Правним саветником;
- Одређивање да ли постоји захтев да о овом питању комуницира са трећим странама, укључујући кориснике података;
- регулаторним и надзорним телима.

P220.9 У случају да, након што су исцрпљене све могуће опције, професионални рачуновођа утврди да још нису предузете одговарајуће радње и има разлога да верује да податак и даље наводи на погрешне закључке, рачуновођа треба да одбије да буде повезан, односно да настави да буде повезан са тим податком.

220.9 A1 У таквим околностима, може бити примерено да професионални рачуновођа поднесе оставку на радно место у организацији у којој је запослен.

Документација

220.10 A1 Професионални рачуновођа се подстиче да документује:

- чињенице;
- рачуноводствене принципе или друге релевантне професионалне стандарде;
- обављене разговоре и стране са којима су ти разговори обављени;
- могуће активности које је разматрао да предузме;
- на који начин је покушао да реши дато питање, односно питања (да се заштити).

Остала разматрања

220.11 A1 У ситуацијама када претње по усклађеност са основним принципима у вези са припремањем или презентовањем података проистекну из финансијског интереса, укључујући награде и подстицаје повезане са финансијским извештавањем и одлучивањем, важе захтеви и материјал за примену из одељка 240.

220.11 A2 Ако би податак који наводи на погрешне закључке могао да подразумева неусклађеност са законима и регулативом, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 260.

220.11 A3 У ситуацијама када претње по усклађеност са основним принципима у вези са припремањем или презентовањем података настану као последица притисака, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 270.

ОДЕЉАК 230

ДЕЛОВАЊЕ СА ДОВОЉНО СТРУЧНОСТИ

Увод

230.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

230.2 Деловање без поседовања одговарајућег нивоа стручности ствара претњу по основу личног интереса која може да утиче на усклађеност са принципима професионалне стручности и дужне пажње. Овај одељак садржи посебне захтеве и материјал релевантне за примену када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

P230.3 Професионални рачуновођа не треба свесно да наведе организацију послодавца да донесе погрешне закључке у погледу нивоа стручности или искуства који поседује.

230.3 A1 Принцип професионалне стручности и дужне пажње захтева да професионални рачуновођа прихвати задатке за које поседује, или може стећи, довољан степен обучености или искуства.

230.3 A2 Претњу по основу личног интереса која утиче на усклађеност са принципом професионалне стручности и дужне пажње могу да настану ако професионални рачуновођа:

- Нема довољно времена за извршавање и комплетирање релевантних обавеза.
- Има непотпуне, ограничене, или из другог разлога неодговарајуће, информације неопходне за адекватно извршавање обавеза.
- Нема довољно искуства, обучености и/или образовања;
- Нема довољно ресурса за извршавање обавеза.

230.3 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- обим у коме професионални рачуновођа ради са другима;
- релативни положај запосленог рачуновође и
- степен надзора и прегледа одређеног посла.

230.3 A4 Примери активности које могу да буду заштитне мере у циљу спречавања претње по основу личног интереса:

- Стицање додатних савета или обуке од некога ко је довољно стручан.
- Обезбеђивање одговарајућег времена за извршавање релевантних обавеза.

P230.4 Уколико претња по усклађеност са принципима професионалне стручности и дужне пажње не може бити решена (не може да се заштити од претње), професионални рачуновођа треба да одлучи да ли да одбије извршавање датих радних задужења. Када одлучи да је такав поступак прикладан, рачуновођа треба да изнесе своје разлоге.

Остала разматрања

230.5A1 Захтеви и материјал за примену из одељка 270 примењују се онда када се на професионалног рачуновођу врши притисак да поступа на начин који би могао да доведе до повреде принципа професионалне стручности и дужне пажње.

ОДЕЉАК 240

ФИНАНСИЈСКИ ИНТЕРЕСИ, НАКНАДЕ И ПОДСТИЦАЈИ ПОВЕЗАНИ СА ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАВАЊЕМ И ДОНОШЕЊЕМ ОДЛУКА

Увод

240.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

240.2 Постојање финансијског интереса или сазнање да блиски сродник или члан уже породице има финансијски интерес могло би да створи претњу по основу личног интереса која може да доведе до нарушавања принципа објективности или поверљивости. Овај одељак садржи посебне захтеве и материјал релевантне за примену када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

R240.3 Запослени професионални рачуновођа не сме да манипулише информацијама нити да користи поверљиве информације за остварење личне добити или финансијске добити других.

240.3 A1 Запослене професионалне рачуновође могу имати финансијске интересе или могу имати сазнање о финансијским интересима блиских сродника или чланова уже породице, који у извесним околностима могу узроковати претње које узрокују непоштовање основних принципа. Финансијски интереси могу да укључују оне који произилазе из споразума о накнадама и подстицајима који су повезани са финансијским извештавањем и одлучивањем.

240.3 A2 Примери околности које могу узроковати претње по основу личног интереса укључују ситуације у којима професионални рачуновођа или блиски сродник или члан уже породице:

- Има мотив и прилику да измени податке у вези са ценама у циљу стицања финансијске користи
- Има директни или индиректни финансијски интерес у организацији послодавца, а на вредност тог финансијског интереса директно се може утицати одлукама које доноси рачуновођа;
- Има право на бонус повезан са добити, а на вредност тог бонуса директно се може утицати одлукама које доноси рачуновођа;
- Има директно или индиректно, право на одложено учешће у бонусу или право куповине акција у организацији у којој је запослен, на чију вредност се директно може утицати одлукама које доноси рачуновођа;
- Учествује у споразумима о накнадама којима се подстиче остваривање циљева или подржавају настојања да се максимизира вредност акција организације послодавца. На пример, кроз учествовање у дугорочним плановима подстицаја који су повезани са испуњењем одређених услова који се односе на перформансе.

240.3.A3 У факторе који су релевантни за процену нивоа такве претње спадају:

- Значај финансијског интереса. Оно што се сматра значајним финансијским интересом зависиће од личних околности у материјалног значаја финансијског интереса за појединца.
- Политике и процедуре рада комисије која је независна у односу на руководство, а која би утврдила ниво или форму накнада намењених вишем руководству.
- У складу са интерним политикама, обелодањивање лицима овлашћеним за управљање:
 - Свих релевантних интереса.
 - Свих планова за остваривање права или трговину релевантним акцијама,
- Интерне и екстерне ревизијске процедуре које се конкретно примењују за решавање питања која су повезана са повећањем финансијског интереса

240.3A4 Претње које произилазе из споразума о накнадама и подстицајима могу да буду повезане са експлицитним или имплицитним притисцима надређених или колега. Видети одељак 270, *Притисци да се прекрше основни принципи*.

ОДЕЉАК 250

ПОДСТИЦАЈИ, УКЉУЧУЈУЋИ ПОКЛОНЕ И ГОСТОПРИМСТВО

Увод

250.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

250.2 Нуђење или прихватање подстицаја може изазвати претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања која може да доведе до неусклађености са основним принципима, нарочито принципом интегритета, објективности и професионалног понашања.

250.3 Овај одељак садржи захтеве и материјал релевантне за примену концептуалног оквира у вези са нуђењем и прихватањем подстицаја приликом обављања професионалних активности које не представљају неусклађеност са законима и регулативом. Овај одељак такође захтева од професионалног рачуновође да поступа у складу са релевантним законима и регулативом у случајевима нуђења или прихватања подстицаја.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

250.4 A1 Подстицај је предмет, ситуација или радња која се користи да се утиче на понашање друге особе, али не нужно са намером да тај утицај буде непримерен. Подстицај може да укључује све од најблажих облика гостопримства између колега до радњи које узрокују неусклађеност са законима и регулативом. Подстицаји могу имати различите облике, као што су:

- поклони;
- гостопримство;
- угошћавање;
- донације у политичке или добротворне природе;
- позивање на пријатељство и лојалност;
- омогућавање запослења или пружање сличних пословних прилика;
- преференцијални третман, права или привилегије.

Подстицаји забрањени законом или регулативом

P250.5 У многим правним системима, постоје закони и регулативе, попут оних који се односе на давање и примање мита и корупцију, који забрањују нуђење, односно прихватање подстицаја у одређеним околностима. Професионалне рачуновође треба да стекну разумевање релевантних закона и регулативе и да их примењују увек када се сретну са таквим околностима.

Подстицаји који нису забрањени законом или регулативом

250.6 A1 Нуђење или прихватање подстицаја које не забрањују закони и регулатива ипак може да створи претње које узрокују неусклађеност са основним принципима.

Подстицаји са намером непримереног утицаја на понашање друге особе

P250.7 Професионални рачуновођа не треба да нуди или охрабрује друге да нуде било какав вид подстицаја који се нуди или за који рачуновођа сматра да би разумна и обавештена трећа страна вероватно закључила да се нуди са намером непримереног утицаја на понашање особе која га прима или другог појединца.

P250.8 Професионални рачуновођа не треба да прихвати или охрабрује друге да прихвате било какав вид подстицаја који се нуди или за који рачуновођа сматра да би разумна и обавештена трећа страна вероватно закључила да се нуди са намером непримереног утицаја на понашање особе која га прима или другог појединца.

250.9 A1 Подстицај се сматра непримереним утицајем на понашање особе онда када доведе до тога да та особа поступа на неетички начин. Такав непримерен утицај може бити усмерен на особу која прихвата подстицај или на другог појединца који је на неки начин повезан са особом која прихвата подстицај. Основни принципи представљају одговарајући оквир који професионални рачуновођа треба да узме у обзир када разматра питање које његово понашање и по потреби, на основу аналогије, понашање других особа, није етично.

250.9 A2 До кршења основног принципа интегритета долази када професионални рачуновођа понуди или прихвати, односно охрабри друге да понуде или прихвате подстицај који за циљ има непримерен утицај на понашање особе која га прихвати или другог појединца.

250.9 A3 Утврђивање да ли постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање друге особе захтева професионално просуђивање. Релевантни фактори које треба узети у обзир могу бити:

- природа, учесталост, вредност и укупан утицај подстицаја;
- време када је подстицај понуђен у односу на сваку од радњи или одлука на које би могао да утиче;
- да ли подстицај представља обичај или одлику културе у датим околностима, као што је нуђење поклона поводом верских празника или венчања.
- да ли подстицај представља саставни део и доприноси обављању професионалних послова, као што је нуђење или прихватање понуде за ручак када је он повезан са пословним састанком;
- да ли је понуђени подстицај ограничен на конкретног примаоца или је доступан широј групи, која може да укључује појединце унутар или изван организације послодавца, као што су купци или добављачи;
- улога и функције особа које нуде, односно којима је понуђен подстицај;
- да ли професионални рачуновођа зна или има разлога да верује да би прихватање тог подстицаја представљало повреду политика или процедура организације која запошљава другу страну;
- ниво транспарентности при нуђењу подстицаја;
- да ли је прималац изразио потребу или тражио подстицај;
- познате раније праксе или репутација стране која нуди подстицај.

Разматрање даљих активности

250.10 A1 Ако професионални рачуновођа дође до сазнања да се неки подстицај нуди са стварном или перципираном намером непримереног утицаја на понашање друге особе, могу да настану претње које узрокују неусклађеност са основним принципима чак и ако су задовољени захтеви из тачака P250.7 и P250.8.

250.10 A2 У примере активности који би могле да буду мере заштите којима се одговара на такве претње спадају:

- обавештавање вишег руководства или лица која су овлашћена за управљање организацијом у којој је запослен професионални рачуновођа или особа која нуди подстицај, о тој понуди;
- измена или раскид пословног односа са особом која је понудила подстицај.

Подстицаји без намере да се непримерено утиче на понашање друге особе

250.11 A1 Захтеви и материјал за примену дати у концептуалном оквиру односе се на ситуације када професионални рачуновођа закључи да не постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање особе која прихвати подстицај или другог појединца.

250.11 A2 Уколико је такав подстицај занемарив и безначајан, свака претња коју створи биће на прихватљивом нивоу.

250.11 A3 Примери околности када нуђење или прихватање таквог подстицаја може да проузрокује претње чак и ако је професионални рачуновођа закључио да не постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање друге особе укључују:

- претње по основу личног интереса;
- добављач је понудио професионалном рачуновођи да ради за њега пола радног времена;
- претње по основу присности;
- професионални рачуновођа редовно води купца или добављача на спортске догађаје;
- претње по основу застрашивања;
- професионални рачуновођа прихвата вид гостопримства који би због његове природе могао да се протумачи као непримерен уколико би био јавно обелодањен.

250.11 A4 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи насталих као резултат нуђења или прихватања таквих подстицаја једнаки су факторима из параграфа 250.9 A3 који се односе на утврђивање постојања намере.

250.11 A5 У примере активности које би могле да оклоне претње које је проузроковало давање или прихватање таквог подстицаја спадају:

- одбијање, односно нунуђење подстицаја;
- преношење одговорности за све пословне одлуке које се тичу друге стране на другу особу за коју професионални рачуновођа нема разлога да верује да би могла да буде подложна непримереном

утицају код доношења таквих одлука или да је други сматрају таквом.

250.11 A6 Примери активности које би могле да буду мере заштите којима се одговара на претње проистекле из нуђења или прихватања таквих подстицаја су:

- транспарентно обавештавање највишег руководства или лица овлашћених за управљање организацијом послодавцем или друге стране о нуђењу или прихватању подстицаја;
- евидентирање подстицаја у регистар који води организација у којој је запослен рачуновођа или друга страна;
- укључивање одговарајућег контролора који ни на који други начин не учествује у обављању датих професионалних активности да провери рад који је рачуновођа извршио или одлуке које је донео у односу на особу или организацију од које је прихватио подстицај;
- донирање подстицаја у добротворне сврхе и одговарајуће обелодањивање те донације, на пример, лицима овлашћеним за управљање или особи која је понудила подстицај;
- надокнада трошкова подстицаја, на пример гостопримства, чији је рачуновођа био корисник;
- враћање подстицаја, као што је поклон, у што скоријем року од тренутка његовог пријема.

Блиски сродници и чланови уже породице

P250.12 Професионални рачуновођа треба да води рачуна о могућим претњама које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима и које настају као последица понуде подстицаја:

(а) од блиског сродника или члана уже породице рачуновође другој страни са којом рачуновођа има професионални однос; или

(б) од друге стране са којом рачуновођа има професионални однос његовом блиском сроднику или члану његове уже породице.

P250.13 У случајевима када професионални рачуновођа дође до сазнања да је његов блиски сродник или члан његове уже породице понудио, односно да му је понуђен подстицај и закључи да је то направљено у циљу остваривања непримереног утицаја на понашање рачуновође или друге стране, односно процени да би разумна и обавештена трећа страна вероватно дошла до истог закључка, од њега се захтева да саветује свог блиског сродника или члана уже породице да не прихвати или понуди дати подстицај.

250.13 A1 Фактори из параграфа 250.9 A3 су релевантни за утврђивање да ли постоји стварна или перципирана намера да се оствари непримерен утицај на рад професионалног рачуновође или друге стране. Поред тога, битан фактор су и природа, односно блискост односа између:

(а) рачуновође и његовог блиског сродника или члана уже породице;

(б) блиског сродника или члана уже породице рачуновође и друге стране; и

(ц) рачуновође и друге стране.

На пример, уколико друга страна са којом рачуновођа преговара о значајном уговору брачном партнеру тог рачуновође понуди радно место ван редовног поступка запошљавања то може да укаже на постојање намере.

250.13 A2 Материјал за примену из параграфа 250.10 A2 је такође релевантан када је потребно да се одговори на претње које би могле да се јаве у условима када постоји стварна или перципирана намера да се оствари непримерен утицај на понашање професионалног рачуновође или друге стране чак и ако је блиски сродник или члан његове уже породице прихватио савет дат у складу са параграфом P250.13.

Примена концептуалног оквира

250.14 A1 Када професионални рачуновођа дође до сазнања о нуђењу подстицаја у околностима описаним у параграфу P250.12, претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима могле би да настану ако:

(а) блиски сродник или члан уже породице рачуновође понуди или прихвати подстицај упркос савету рачуновође датом у складу са параграфом P250.13 да то не чини; или

(б) рачуновођа нема разлога да верује у постојање стварне или перципиране намере да се непримерено утиче на његово или на понашање друге стране.

250.14 A2 Материјал за примену из параграфа 250.11 A1 до 250.11 A6, је такође релевантан за идентификацију, процену и одговор на такве претње. Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи насталих у овим околностима такође укључују природу, односно блискост односа из параграфа 250.13 A1.

Остала разматрања

250.15 A1 Уколико организација послодавац понуди подстицај професионалном рачуновођи у

вези са финансијским интересима, накнадама и подстицајима који су повезани са његовим радним перформансама, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 240.

250.15 A2 Уколико се професионални рачуновођа сусретне са, или дође до сазнања о подстицајима који би могли да проузрокују неусклађеност или сумњу у постојање неусклађености других особа које раде за организацију послодавца или поступају по њеним налозима, са законима и регулативом, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 260.

250.15 A3 Ако професионални рачуновођа буде изложен притисцима да понуди или прими подстицаје који би могли да доведу до настанка претњи које би могле да проузрокују неусклађеност са основним принципима, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 270.

ОДЕЉАК 260

ПОСТУПЦИ У СЛУЧАЈУ НЕУСКЛАЂЕНОСТИ СА ЗАКОНИМА И РЕГУЛАТИВОМ

Увод

260.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

260.2 Претња по основу личног интереса која утиче на усклађеност са принципом интегритета и професионалног понашања настаје када професионални рачуновођа дође до сазнања о неусклађености или сумњи у неусклађеност са законима и регулативом.

260.3 Професионални рачуновођа може да се сусретне са неусклађеношћу или дође до сазнања о постојању неусклађености или сумње у постојање неусклађености током вршења професионалних активности. У овом одељку установљава се приступ који предузима професионални рачуновођа који се сусреће или је упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са:

- (а) Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима организације послодавца; и
- (б) Другим законима и регулативом који немају директан утицај на утврђивање износа и обелодањивања у финансијским извештајима организације, али који могу бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања организације, за њену способност да настави са пословањем или за избегавање материјално значајних казни.

260.4 Одлика рачуноводствене професије је прихватање одговорности за поступање у јавном интересу. Приликом одговарања на неусклађеност или сумњу на неусклађеност, циљеви професионалног рачуновође су:

- (а) Усклађеност са основним принципима интегритета и професионалног понашања;
- (б) Упозоравање руководства, или, где је прикладно, лица овлашћених за управљање организацијом послодавцем, у настојању да:
 - (i) Омогући да исправе, отклоне или ублаже последице идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност; или
 - (ii) Спречи настанак неусклађеност тамо где се још није десила; и
 - (ц) Предузимање додатних мера, по потреби, у јавном интересу.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

260.5 A1 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, а који су у супротности са важећим законима или регулативом, почињени од стране:

- (а) организације послодавца;
- (б) лица овлашћеног за управљање том организацијом;
- (ц) руководства организације послодавца; или
- (д) других лица које раде за ту организацију или поступају по њеним налозима.

260.5 A2 Примери закона и регулативе на које се односи овај одељак обухватају оне који се баве следећим питањима:

- Криминалне радње, корупција и мито.
- Прање новца, финансирање тероризма и приходи од криминала.
- Тржишта и трговање хартијама од вредности.
- Банкарски и други финансијски производи и услуге.
- Заштита података.
- Пореске и пензијске обавезе и плаћања.

- Заштита животне средине.
- Јавно здравље и безбедност.

260.5 АЗ Неусклађеност може имати за резултат новчане казне, судске спорове или друге последице за организацију послодавца које могу имати материјално значајан ефекат на његове финансијске извештаје. Значајно је да оваква неусклађеност може имати веће импликације на јавни интерес у смислу потенцијално значајне штете за инвеститоре, повериоце, запослене или за ширу јавност. За сврхе овог одељка, неусклађеност која узрокује значајну штету је она која има за резултат озбиљне негативне последице за било коју од ових страна у финансијском или нефинансијском смислу. Примери обухватају извршење криминалне радње која резултира значајним финансијским губицима за инвеститоре, и повредом закона и регулативе о заштити животне средине и безбедности и заштити здравља на раду, чиме се угрожава здравље и безбедност запослених или јавности.

P260.6 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које усмеравају професионалне рачуновође у погледу одговарања на неусклађеност или сумње на неусклађеност. Те законске или регулаторне одредбе могу да се разликују од одредби овог одељка или да превазилазе одредбе овог одељка. Када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност, професионални рачуновођа треба да стекне разумевање о овим одредбама и да их поштује, укључујући:

- (а) захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу; и
- (б) забрану упозоравања релевантне стране

260.6 A1 Забрана упозоравања релевантне стране може да буде последица, на пример, примене закона који се односе на спречавање прања новца.

260.7 A1 Овај одељак се примењује без обзира на природу клијента, укључујући да ли је клијент ентитет од јавног интерес или не.

260.7 A2 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, не захтева се усклађеност са овим одељком у погледу оваквих питања. Да ли је неко питање очигледно безначајно, просуђује се на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на клијента, његове стејкхолдере и ширу јавност.

260.7 A3 Овај одељак се не бави:

- (а) Недоличним понашањем појединаца које није повезано са пословним активностима организације послодавца; и
- (б) Неусклађеношћу других страна, осим оних које су наведене у параграфу 260.5 A1.

Професионалном рачуновођи, упркос томе, упутство у овом одељку може бити корисно приликом разматрања како да одреагује у овим ситуацијама.

Одговорности руководства организације послодавца и лица овлашћених за управљање

260.8 A1 Одговорност је руководства организације послодавца, уз надзор лица овлашћених за управљање, да обезбеде да се пословне активности организације послодавца спроводе у складу са законима и регулативом. Такође је одговорност руководства и лица овлашћених за управљање да идентификују и одговоре на неусклађеност од стране:

- (а) организације послодавца
- (б) лица овлашћеног за управљање организацијом послодавцем,
- (ц) члана руководства или
- (д) било ког другог појединца који ради за организацију послодавца или по њеним налозима.

Одговорности свих професионалних рачуновођа

P260.9 Уколико организација у којој је запослен професионални рачуновођа има протоколе и процедуре за одговор на постојање или сумњу на постојање неусклађености, рачуновођа треба да их размотри приликом одлучивања на који начин да реагује на такву неусклађеност.

260.9 A1 У великом броју организација које запошљавају професионалне рачуновође постоје протоколи и процедуре у вези са интерним одговором на постојање или сумњу на постојање неусклађености у организацији послодавца. Ови протоколи и процедуре укључују, на пример, политике етичког понашања или интерне механизме за узбуњивање. Такви протоколи и процедуре могу да омогуће да се питања у вези неусклађености пријављују анонимно преко одређених канала.

P260.10 У случају када професионални рачуновођа постане упознат са питањем на које се примењује овај одељак, кораке које предузима професионални рачуновођа у циљу усклађености са овим одељком треба предузети благовремено. Да би ти кораци били благовремено предузети, професионални рачуновођа треба да размотри природу датог питања и потенцијалну штету по интересе организација послодавца, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Одговорности запосленог професионалног рачуновође вишег ранга

260.11 A1 Запослене професионалне рачуновође вишег ранга („професионалне рачуновође вишег ранга“) су директори, службеници или запослени вишег ранга који могу да изврше значајан утицај и доносе одлуке у вези са стицањем, распоређивањем и контролом људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних средстава организације послодавца. Постоје већа очекивања да ти појединци предузму кораке који су потребни да би се у јавном интересу одговорило на постојање или сумњу у постојање неусклађености него да то ураде друге професионалне рачуновође запослене у организацији. То је због улоге, позиције и сфере

утицаја запослених професионалних рачуновођа вишег ранга у организацији послодавца.

Стицање разумевања о питању

P260.12 Уколико, у току извођења професионалних активности, професионални рачуновођа вишег ранга постане упознат са информацијама које се односе на постојање или сумњу на постојање неусклађености, професионални рачуновођа треба да стекне разумевање о датом питању, укључујући:

(а) природу примећене неусклађености или неусклађености на коју се сумња и околности у којима је настала десило или би могла да настане.

(б) примену закона и регулативе који су релевантни у датим околностима; и

(ц) могуће последице по организацију послодавца, инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност.

260.12 A1 Од професионалног рачуновође вишег ранга се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност. Међутим, од рачуновође се не очекује да има ниво разумевања закона и регулативе који превазилази ниво који се захтева за улогу рачуновође у организацији у којој је запослен. Да ли одређено дело представља неусклађеност, коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело.

260.12 A2 У зависности од природе и значаја питања, професионални рачуновођа вишег ранга може да покрене, или да предузме одговарајуће кораке да се покрене интерна истрага о датом питању. Професионални рачуновођа такође може да се консултује на поверљивој основи са другим лицима унутар организације послодавца или професионалном организацијом, или са правним саветником.

Решавање питања

P260.13 Ако професионални рачуновођа вишег ранга идентификује неусклађеност или сумња да је дошло или да би могло да дође до неусклађености, тада професионални рачуновођа, у складу са параграфом P260.9, треба да разговара о том питању са својим непосредно надређеним. Ако се чини да је непосредно надређени професионалног рачуновође повезан са датим питањем, професионални рачуновођа треба да разговара о датом питању са следећом вишом инстанцом унутар организације послодавца.

260.13 A1 Циљ разговора је да се омогући доношење одлуке о томе како би требало да се реши дато питање.

P260.14 Професионални рачуновођа вишег ранга такође треба да предузме одговарајуће кораке да се:

(а) о датом питању обавесте лица која су овлашћена за управљање;

(б) постигне усклађеност са важећим законима и регулативом, укључујући и законске или регулаторне одредбе које се односе на извештавање одговарајућем органу о постојању или сумњи у постојање неусклађености;

(ц) последице постојања неусклађености или сумња у постојање неусклађености отклоне, исправе или ублаже;

(д) смањи ризик од поновног појављивања; и

(е) покуша спречити настајање неусклађености ако до ње још није дошло.

260.14 A1 Циљ обавештавања лица која су овлашћена за управљање о датом питању је добијање њихове сагласности за предузимање одговарајућих активности ради одговора на дато питање као и да им се омогући да испуне своје обавезе;

260.14 A2 Неки закони и регулатива могу прописивати период у оквиру којег треба да се поднесе извештај о постојању или сумњи у постојање неусклађености надлежном органу.

P260.15 Поред одговора на питање неусклађености у складу са одредбама овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга треба да одреди да ли је потребно обелодањивање питања екстерном ревизору организације послодавца, ако га има,

260.15 A1 Такво обелодањивање би било у складу са дужношћу или законским обавезама професионалног рачуновође ревизору да пружи све информације које су му потребне за извршење ревизије.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

R260.16 Професионални рачуновођа вишег ранга треба да процени прикладност одговора лица надређених професионалном рачуновођи и, тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање.

260.16 A1 Релевантни фактори које треба размотрити приликом процене прикладности

одговора лица надређених професионалном рачуновођи вишег ранга, и тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање, обухватају да ли:

- је одговор благовремен;
- су предузели или одобрили мере за отклањање, исправљање или ублажавање ризика од поновног појављивања, или за спречавање настајања неусклађености ако до ње још није дошло;
- је питање обелодањено одговарајућем надлежном органу по потреби, и уколико јесте, да ли се обелодањивање чини адекватним.

R260.17 У светлу одговора лица надређених професионалном рачуновођи вишег ранга, ако их има, и лица овлашћених за управљање, рачуновођа треба да утврди да ли су неопходне додатне активности у јавном интересу.

260.17 A1 Утврђивање да ли су неопходне додатне активности, као и њихова природа и обим, зависиће од разних фактора, укључујући:

- Законски и регулаторни оквир.
- Хитност ситуације.
- У којој мери је питање присутно у целој организацији послодавцу.
- Да ли професионални рачуновођа вишег ранга наставља да има поверења у интегритет својих надређених и, где је применљиво, лица овлашћених за управљање.
- Да ли постоји вероватноћа да ће се неусклађеност или сумња на неусклађеност поновити.
- Да ли постоје поуздани докази о стварној или потенцијалној значајној штети по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

260.17 A2 Примери околности које могу узроковати да професионални рачуновођа вишег ранга више нема поверења у интегритет својих надређених, и где је применљиво, лица овлашћених за управљање, обухватају ситуације када:

- рачуновођа сумња или има доказе о њиховом учествовању или намери да учествују у неусклађености;
- рачуновођа је упознат да они имају сазнања о оваквој неусклађености, и, у супротности са законским или регулаторним захтевима, да нису пријавили, или овластили пријављивање, питања одговарајућем надлежном органу у разумном року.

P260.18 При утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима, професионални рачуновођа вишег ранга треба да практикује професионално просуђивање. Том приликом, рачуновођа треба и да размотри да ли би разумна и добро информисана трећа страна, у том тренутку, закључила да је професионални рачуновођа поступио адекватно у јавном интересу.

260.18 A1 Додатне активности професионалног рачуновође вишег ранга могу да обухватају:

- Обавештавање руководства матичног ентитета о питању ако је организација послодавац део групе.
- Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу чак и када за то не постоји законски или регулаторни захтев.
- Подношење оставке у организацији послодавцу.

260.18. A2 Подношење оставке у организацији послодавцу не може да буде замена за предузимање других активности које могу бити неопходне за остваривање циљева професионалног рачуновође наведених у овом одељку. У појединим правним системима, међутим, могу постојати ограничења у погледу додатних активности које су доступне професионалном рачуновођи, те оставка може бити једини доступан правац деловања.

Тражење савета

260.19 A1 Имајући у виду да разматрање питања може подразумевати комплексну анализу и просуђивања, професионални рачуновођа вишег ранга може да узме у обзир:

- интерни консалтинг,
- прибављање правног савета у циљу разумевања опција деловања, као и професионалних или законских импликација предузимања одређеног правца деловања, или
- консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Утврђивање да ли обелоданити питање одговарајућем надлежном органу

260.20 A1 Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу било би забрањено уколико би то било супротно закону или регулативи. У супротном, сврха обелодањивања је да се омогући одговарајућем надлежном органу да покрене истрагу питања и предузимање мера у јавном интересу.

260.20 A2 Утврђивање да ли треба извршити овакво обелодањивање зависи конкретно од природе и обима стварне или потенцијалне штете коју је дато питање узроковало или може да

узрокује инвеститорима, повериоцима, запосленима или широј јавности. На пример, професионални рачуновођа вишег ранга може утврдити да је обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу одговарајући правац деловања ако:

- је организација послодавац учествовала у подмићивању (на пример, домаћих или иностраних државних званичника за сврхе обезбеђивања великих уговора);
- је организација послодавац регулисана законом и питање је од толиког значаја да прети да наруши његову лиценцу за рад;
- је организација послодавац котирана на берзи хартија од вредности и питање би могло да резултира негативним последицама по фер и уређено тржиште за хартије од вредности ентитета или да представља системски ризик по финансијска тржишта;
- постоји вероватноћа да ће организација послодавац продавати производе који су штетни по јавно здравље или безбедност;
- организација послодавац промовише план својим клијентима који ће им помоћи у избегавању плаћања пореза.

260.20 A3 Утврђивање да ли треба вршити оваква обелодањивања такође ће зависити од екстерних фактора као што су:

- Да ли постоји одговарајући надлежни орган који може да прими информације и да покрене истрагу питања и предузимање мера. Одговарајући надлежни орган зависиће од природе питања. На пример, надлежни орган у случају лажног финансијског извештавања биће регулаторно тело за хартије од вредности или агенција за заштиту животне средине у случају кршења закона и регулативе о заштити животне средине.
- Да ли постоји ефективна и поуздана заштита од грађанске, кривичне или професионалне одговорности или одмазде коју пружају закони или регулатива, као што су закони или регулатива који се односе на узбуњиваче.
- Да ли постоје стварне или потенцијалне претње по физичку безбедност професионалног рачуновође вишег ранга или других лица.

P260.21 Ако професионални рачуновођа вишег ранга утврди да је обелодањивање неусклађености или сумње на неусклађеност одговарајућем надлежном органу одговарајући правац деловања у датим околностима, то ће се дозвољеним по основу параграфа P114.1(д) овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи

Неминовно кршење

P260.22 У ванредним околностима, професионални рачуновођа вишег ранга може постати упознат са стварним понашањем или намером за које професионални рачуновођа има разлога да верује да би неминовно довело до кршења закона или регулативе што би узроковало значајну штету за инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност. Након разматрања да ли би било прикладно разговарати о том питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање организацијом послодавцем, професионални рачуновођа треба да примени професионално просуђивање и да одлучи да ли ће одмах обелоданити питање одговарајућем надлежном органу у циљу спречавања или ублажавања последица оваквог неминовног кршења закона или регулативе. Ако се обелодањивање изврши, то обелодањивање је дозвољено по основу параграфа P114.1(д) овог Кодекса.

Документација

260.23 A1 У погледу постојања неусклађености или сумње на постојање неусклађености, које су у делу кругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

- питање;
- резултате разговора са надређенима рачуновође, ако их има, са лицима овлашћеним за управљање и осталим странама;
- начин на који су надређени рачуновође, ако их има, и лица овлашћена за управљање одговорили на питање;
- правце деловања које је рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео;
- начин на који се рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу P260.17.

Одговорности професионалних рачуновођа који нису професионалне рачуновође вишег ранга

P260.24 Ако професионални рачуновођа током пружања професионалних услуга постане упознат са информацијама које се односе на постојање неусклађености или на сумњу у постојање неусклађености, професионални рачуновођа треба да настоји да стекне разумевање о датом питању,

укључујући природу поступка и околности у којима се догодило или ће можда да се догоди.

260.24 A1 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност. Међутим, Од рачуновође се не очекује да поседује ниво познавања закона и регулативе који је изван нивоа који се захтева за улогу рачуновође у организацији послодавцу. Да ли одређени поступак представља стварну неусклађеност коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело.

260.24 A2 У зависности од природе и значаја питања, професионални рачуновођа може се консултовати на поверљивој основи са другима унутар организације послодавца, професионалном организацијом или правним саветником.

P260.25 Ако професионални рачуновођа идентификује или сумња да је дошло или да може да дође до неусклађености, професионални рачуновођа треба да, у складу са параграфом P260.9, обавести свог непосредно надређеног како би тај надређени могао да предузме одговарајуће кораке. Ако се чини да је рачуновођин непосредно надређени повезан са датим питањем, рачуновођа треба да разговара о датом питању са следећом вишом инстанцом унутар организације послодавца.

P260.26 У ванредним околностима, професионални рачуновођа има право да утврди да је обелодањивање питања одговарајућим надлежним органима одговарајући правац деловања у датим околностима. Ако рачуновођа то уради у складу са параграфом 260.20, то ће се сматрати обелодањивањем дозвољеним по основи параграфа P114.1(д) овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи.

Документација

260.27 A1 У погледу постојања неусклађености или сумње на постојање неусклађености, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

- Питање
- Резултате разговора са рачуновођиним надређеним, руководством и, по потреби, лицима овлашћеним за управљање и осталим странама
- Начин на који је рачуновођин надређени одговорио на питање.
- Правце деловања које је рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео.

ОДЕЉАК 270

ПРИТИСЦИ ДА СЕ ПРЕКРШЕ ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ

УВОД

270.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

270.2 Притисци који се врше на професионалне рачуновође, односно од стране професионалних рачуновођа, могу да проузрокују претњу по основу застрашивања или по некој другој основи која може да утиче на усклађеност са једним или више основних принципа. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

P270.3 Професионални рачуновођа не треба да:

(а) дозволи да притисак који друге особе врше на њега за резултат има неусклађеност са основним принципима; односно

(б) врши притисак на другу особу за који зна или има разлога да верује да би навео ту особу да прекрши основне принципе.

270.3 A1 Запослени професионални рачуновођа може у току вршења професионалног рада бити изложен притиску који проузрокује претњу, као што је претња по основу застрашивања, која може да утиче на усклађеност са основним принципима. Таква врста притиска може бити експлицитна или имплицитна, и може да потиче:

- из саме организације послодавца, на пример, од колеге или надређеног;
- од особе ван организације или друге организације као што је добављач, купац или зајмодавац;
- од интерних или екстерних циљева и очекивања.

270.3A2 Примери притисака који би могли да проузрокују претње које могу да утичу на усклађеност са основним принципима укључују следеће притиске:

- Притисци у вези са сукобима интереса:

- притисак од стране члана породице који покушава на конкурс да добије уговор као добављач организације у којој је запослен професионални рачуновођа да изабере њега а не другог потенцијалног добављача.

Видети и одељак 210, *Сукоби интереса*.

- Притисци у циљу вршења утицаја на припремање и презентовање података:

- притисак да се искажу финансијски резултати који наводе на погрешне закључке како би се задовољила очекивања инвеститора, аналитичара или зајмодавца;

- притисак од стране изабраних званичника на рачуновође у јавном сектору да бирачима лажно прикажу програме или пројекте;

- притисак од стране колега да се наведу нетачни приходи, расходи или стопе повраћаја како би се утицало на одлуке о капиталним улагањима и набавкама;

- притисак од стране надређених да се одобре или обраде трошкови који нису легитимни трошкови пословања;

- притисак да се прикрију извештаји интерне ревизије који садрже нежељене налазе.

Видети и одељак 220, *Припремање и презентовање информација*.

- Притисци да се изврши одређена радња без поседовања одговарајућег нивоа стручности или дужне пажње:

- притисак од стране надређених да се непромерено смањи обим рада који се врши;

- притисак од стране надређених да рачуновођа врши рад иако не поседује одговарајући ниво вештина или стручне оспособљености, или у нереалним роковима.

Видети и одељак 230, *Деловање са довољно стручности*.

- Притисци који се односе на финансијске интересе:

- притисак од стране надређених, колега или других особа, као што су особе које би могле имати користи од учешћа у аранжманима доделе накнада или стимулација, да се лажирају индикатори перформанси.

Видети и одељак 240 *Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским*

извештавањем и доношењем одлука.

- Притисци који се односе на подстицаје:
 - притисак других страна, из организације послодавца или ван ње, да се нуде подстицаји у циљу непромереног утицаја на просуђивање или одлуке неке особе, односно организације;
 - притисак од стране колега да се прихвати мито или друга врста подстицаја као што су непромерени поклони или гостопримство од добављача који су конкурисали за добијање уговора. Видети и одељак 250, *Подстицаји, укључујући поклоне и гостопримство.*
- Притисци који се односе на неусклађеност са законима и регулативом:
 - притисак да се трансакција структурира тако да се утаји порез. Видети и одељак 260, *Поступци у случају неусклађености са законима и регулативом.*

270.3 A3 Релевантни фактори за процену нивоа претњи узрокованих притисцима укључују:

- намеру особе која врши притисак, природу и обим притиска;
- примену закона, регулативе и професионалних стандарда на дате околности;
- културу и вођство у организацији послодавцу, укључујући и то у којој мери одражавају односно истичу значај етичког понашања и очекивања да се запослени понашају у складу са етичким принципима. На пример, корпоративна култура која подразумева толерисање неетичког понашања могла би да доведе до повећања степена вероватноће да ће одређени притисак створити претњу која може да утиче на усклађеност са основним принципима;
- политике и процедуре организације послодавца, уколико постоје, као што су кадровска политика или политика етичког понашања, а које се односе на проблематику притисака.

270.3 A4 Разговор о околностима које су довеле до настанка притисака и консултације о тим околностима могу да помогну професионалном рачуновођи да процени ниво претње. Такви разговори и консултације, које подразумевају уважавање принципа поверљивости, могу да укључе:

- разговор о предметном питању са особом која врши притисак у настојању да се питање реши;
- разговор о предметном питању са рачуновођиним надређеним онда када тај надређени није особа која врши притисак;
- скретање пажње организацији у којој је запослен професионални рачуновођа на предметно питање, укључујући, када је то прикладно, објашњавање свих ризика по организацију које би то питање могло да проузрокује, путем разговора са
 - вишим руководством;
 - интерним или екстерним ревизорима;
 - лицима овлашћеним за управљање.
- обелодањивање предметног питања у складу са политикама организације у којој је рачуновођа запослен, укључујући и политике у вези са етиком и узбуњивачима, кроз за то успостављене канале као што је на пример поверљива телефонска линија за етичка питања;
- консултације са:
 - колегом, надређеним, особом која ради у кадровском одељењу или другим професионалним рачуновођом;
 - релевантним професионалним или регулаторним телима, односно професионалним удружењима; или са
 - правним саветником.

270.3 A5 Пример активности којом би могле да се отклоне претње проузроковане притисцима је да професионални рачуновођа затражи реструктурирање или прераспodelу одређених одговорности и дужности како рачуновођа више не би имао додира са особом или ентитетом који врши притисак на њега.

Документација

270. 4 A1 Професионални рачуновођа се подстиче да документује:

- чињенице;
- све видове комуникације и податке о странама с којима је разговарао о предметном питању;
- даље активности које је разматрао;
- начин на који је одговорио на предметно питање.

ДЕО 3 – ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ

Страна

Одељак 300	Примена концептуалног оквира – професионалне рачуновође у јавној пракси	71	
Одељак 310	Сукоби интереса	78	
Одељак 320	Професионално именованье	85	
Одељак 321	Додатна мишљења	89	
Одељак 330	Накнаде и друге врсте награђивања	90	
Одељак 340	Подстицаји, укључујући поклоне и гостопримство	93	
Одељак 350	Располагање имовином клијента	99	
Одељак 360	Поступци у случају неусклађености са законом и регулативом	100	

ДЕО 3 – ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ

ОДЕЉАК 300

ПРИМЕНА КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА – ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ

Увод

300.1 Овај део Кодекса садржи захтеве и материјал за примену за професионалне рачуновође у јавној пракси када примењују концептуални оквир садржан у Одељку 120. Овај део не описује све чињенице и околности, укључујући професионалне активности, интересе и односе, са којима професионални рачуновођа у јавној пракси може да се сусретне и које креирају или могу да креирају претње које узрокују неусклађеност са основним принципима. Због тога, се препоручује да професионални рачуновођа у јавној пракси буде опрезан у вези са таквим чињеницама и околностима.

300.2 Захтеви и материјал за примену који се односе на професионалне рачуновође у јавној пракси дати су у:

- Делу 3 – *Професионалне рачуновође у јавној пракси*, одељци од 300 до 399, који се примењује на све професионалне рачуновође у јавној пракси без обзира на то да ли пружају услуге ангажовања на основу којих се пружа уверавање или не;
- *Међународним стандардима независности*, како следи:
 - Део 4А – *Независност у ангажовањима ревизије и прегледа*, одељци од 400 до 899, који се односи на професионалне рачуновође у јавној пракси када раде у ангажовањима ревизије и прегледа;
 - Део 4Б – *Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа*, одељци од 900 до 999, који се односи на професионалне рачуновође у јавној пракси онда када раде у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа.

300.3 У овом делу, појам 'професионални рачуновођа' односи се на појединце професионалне рачуновође у јавној пракси и њихове фирме.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р300.4 Професионални рачуновођа треба да поступа у складу са основним принципима из одељка 110 и да примењује концептуални оквир из одељка 120 кад идентификује, процењује и одговара на претње које узрокују неусклађеност са основним принципима.

Р300.5 Када се суочи са етичким питањем, професионални рачуновођа треба да размотри контекст у ком је то питање настало или би могло да настане. Када лице које је професионални рачуновођа у јавној пракси врши професионални рад у оквиру свог односа са фирмом, било да је у својству уговарача, запосленог или власника, у овим околностима треба да примени одредбе Дела 2.

300.5 А1 Примери ситуација у којима се одредбе Дела 2 односе на професионалне рачуновође у јавној пракси су:

- суочавање са сукобом интереса у случају када је рачуновођа одговоран за избор добављача у условима када би члан најуже породице рачуновође могао стећи финансијску корист од тог уговора. У таквим околностима важе захтеви и материјал за примену из одељка 210;
- припремање или презентовање финансијских информација за клијента или фирму. У таквим околностима важе захтеви и материјал за примену из одељка 220;
- добављач фирме нуди подстицаје рачуновођи, као што су бесплатне улазнице за спортске догађаје. У таквим околностима важе захтеви и материјал за примену из одељка 250;
- рачуновођа је изложен притисцима партнера на ангажовању да од клијента наплаћује више сати него што је заиста радио. У таквим околностима важе захтеви и материјал за примену из одељка 270.

Идентификација претњи

300.6 А1 Претње које узрокују неусклађеност са основним принципима могле би да проузрокују читав низ чињеница и околности. Различите категорије претњи описане су у параграфу 120.6 А3. У наставку текста наведени су примери чињеница и околности које би у оквиру сваке од тих категорија могле да створе претње са којима се професионални рачуновођа среће приликом вршења професионалног рада.

(а) Претње по основу личног интереса

- Професионални рачуновођа има директан финансијски интерес у клијенту.
- Професионални рачуновођа нуди ниску цену услуга да би био ангажован а та цена је толико ниска да ће можда бити немогуће уопште пружити потребну професионалну услугу у складу са важећим техничким и професионалним стандардима.
- Професионални рачуновођа има близак пословни однос са клијентом.
- Професионални рачуновођа има приступ поверљивим информацијама које би могао да искористи за стицање личне користи.
- Професионални рачуновођа је открио значајну грешку код процене налаза до којих је дошао други рачуновођа из његове фирме током ранијег пружања услуга.

(б) Претње по основу самоконтроле

- Професионални рачуновођа издаје извештај о пружању уверавања о ефикасности рада финансијских система након имплементације тих система.
- Професионални рачуновођа је припремио податке који су коришћени за генерисање евиденције која је сада предмет ангажовања на основу ког се пружа уверавање.

(ц) Претње по основу заступништва

- Професионални рачуновођа заступа интересе клијента, односно учешће у клијенту.
- Професионални рачуновођа заступа клијента у парницама, односно споровима против трећих страна.
- Професионални рачуновођа лобира за неко законско решење у име клијента.

(д) Претња по основу присности

- Блиски сродник или члан уже породице професионалног рачуновође је директор или службено лице клијента.
- Директор, друго службено лице или лице које је запослено код клијента на позицији која му омогућава да значајно утиче на предмет ангажовања је у скорој прошлости било партнер у ангажовању.
- Члан тима који ради на ревизији је у дугорочном пословном односу са клијентом ревизије.

(е) Претње по основу застрашивања

- Професионалном рачуновођи прети отказ на ангажовању код клијента или на радном месту у фирми због неслагања око професионалног питања.
- Професионални рачуновођа осећа притисак да се сложи са просуђивањем клијента јер клијент поседује већи ниво стручности у вези са датим питањем од рачуновође.

- Професионални рачуновођа је обавештен да неће добити планирано професионално унапређење уколико се не сложи са неприкладним рачуноводственим третманом.
- Професионални рачуновођа је прихватио значајан поклон од клијента и сада је изложен претњи да то прихватање поклона буде обелодањено у јавности.

Процењивање претњи

300.7 A1 Услови, политике и процедуре описане у параграфима 120.6 A1 и 120.8 A2 могу да утичу на процену тога да ли је претња по усклађеност са основним принципима на прихватљивом нивоу. Такви услови, политике и процедуре могу да се односе на:

(а) клијента и његово пословно окружење; и

(б) фирму и њено пословно окружење.

300.7 A2 Природа и обим професионалног рада такође могу да утичу на процену нивоа претње коју врши професионални рачуновођа.

Клијент и његово пословно окружење

300.7 A3 На процену нивоа претње коју врши професионални рачуновођа може да утиче то да ли је клијент:

(а) клијент ревизије и да ли је клијент ревизије ентитет од јавног интереса;

(б) клијент о којем се пружа уверавање који није и клијент ревизије; или

(ц) клијент о којем се не пружа уверавање.

На пример, може да изгледа да ће пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса узроковати већи степен претње по усклађеност са принципом објективности у односу на предметну ревизију.

300.7 A4 Корпоративна управљачка структура клијента, укључујући његово руководство, може

да промовише поштовање основних принципа. У складу са тим, на процену нивоа претње коју врши професионални рачуновођа може да утиче и пословно окружење клијента. На пример:

- одабир фирме која ће спровести ангажовање морају да спроведу или потврде одговарајуће особе које нису део руководства клијента;
- клијент располаже компетентним кадровима са одговарајућим искуством и рангом, који могу да одлучују у руковођењу;
 - клијент је увео интерне процедуре које омогућавају доношење објективних одлука о јавним конкурсима за одабир страна које ће извршавати ангажовања на основу којих се не пружа уверавање;
- клијент има корпоративну управљачку структуру која врши одговарајући надзор и одговара за комуникацију у вези са услугама фирме.

Фирма и њено пословно окружење

300.7 А5 На процену нивоа претње коју врши професионални рачуновођа могло би да утиче и пословно окружење у фирми у којој ради рачуновођа и окружење у којем оно послује. На пример:

- руководство фирме промовише усклађеност са основним принципима и поставља очекивања да ће чланови тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање поступати у јавном интересу;
- постоје политике или процедуре којима се уређује и надгледа обавеза свих запослених да поштују основне принципе;
- постоје политике и процедуре за награђивање, оцењивање перформанси и дисциплиновање, које имају за циљ промовисање поштовања основних принципа;
- води се рачуна о зависности од прихода зарађених радом за само једног клијента;
- партнер у ангажовању има овлашћења у оквиру фирме да доноси одлуке у вези са усклађеношћу са основним принципима, укључујући одлуке о прихватању или пружању услуга одређеном клијенту;
- успостављени су захтеви у погледу стручне оспособљености, стручног усавршавања и претходног радног искуства;
- постоје поступци који омогућавају пријављивање и решавање интерних и екстерних питања која представљају разлог за забринутост, односно притужби.

Разматрање нових информација или промена чињеница и околности

300.7 А6 Нове информације или промене чињеница и околности могу да:

- (а) Утичу на ниво претње; или
- (б) Утичу на закључке које доноси професионални рачуновођа у вези са тим да ли примењене мере заштите и даље представљају одговор на идентификоване претње како је то првобитно намеравано

У таквим ситуацијама би могло да се деси да активности које су примењиване као заштитне мере више не представљају ефективан одговор на претње. У складу са тим, примена концептуалног оквира захтева да професионални рачуновођа поново процени и адекватно одговори на те претње (видети параграфе Р120.9 и Р120.10).

300.7 А7 Примери нових информација или промена чињеница и околности које би могле да утичу на ниво претње укључују следеће случајеве:

- када се прошири делокруг професионалне услуге;
- када клијент постане котиран на берзи или стекне додатну пословну јединицу;
- када се фирма споји са другом фирмом;
- када професионалног рачуновођу ангажују два удружена клијента и дође до спора између тих клијената;
- када дође до промене у личним или односима професионалног рачуновође са члановима његове најуже породице.

Одговор на претње

300.8 А1 У параграфима од Р120.10 до 120.10 А2 дати су захтеви и материјал за примену у вези са одговорима на претње које нису на прихватљивом нивоу.

Примери заштитних мера

300.8 А2 Мере заштите могу да се разликују у зависности од чињеница и околности. У примере активности које би у одређеним околностима могле да буду заштитне мере којима се одговара на претње спадају:

- додељивање додатног времена и квалификованог особља за извршавање неопходног рада

када је ангажовање прихваћено могло би да буде одговор на претњу по основу личног интереса;

- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није био члан тима да изврши проверу обављених послова или, по потреби, помогне са саветима могло би да буде одговор на претњу по основу самоконтроле;
- коришћење различитих партнера и тимова на ангажовању који одговарају различитим нивоима управљања да пруже услуге које нису услуге уверавања могло би да буде одговор на претње по основу самоконтроле, присности или заступништва;
- укључивање друге фирме да спроведе или поново спроведе део ангажовања могло би да буде одговор на претње по основу личног интереса, самоконтроле, заступништва, присности или застрашивања;
- обавештавање клијената о свим накнадама или провизијама добијеним за препоручивање услуга или производа могло би да буде одговор на претње по основу личног интереса;
- раздвајање тимова када се ради о поверљивим питањима могло би да буде одговор на претње по основу личног интереса.

300.8 A3 Преостали одељци Дела 3 и *Међународни стандарди независности* садрже описе одређених претњи које би могле да се јаве током пружања професионалних услуга, као и примере могућих активности којима се одговара на те претње.

Одговарајући вршилац прегледа

300.8 A4 Одговарајући вршилац прегледа је професионалац који поседује неопходно знање, вештине, искуство и овлашћења да изврши објективан преглед релевантних обављених послова, односно пружених услуга. То лице може бити професионални рачуновођа.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

Р300.9 При комуникацији са лицима овлашћеним за управљање у складу са одредбама овог Кодекса, професионални рачуновођа одређује одговарајуће лице(а) унутар управљачке структуре ентитета са којим ће комуницирати. Ако професионални рачуновођа комуницира са једном подгрупом лица овлашћених за управљање, он треба да одреди да ли је неопходна и комуникација са свим лицима овлашћеним за управљање како би били адекватно информисани.

300.9 A1 Приликом утврђивања са ким ће да комуницира, професионални рачуновођа треба да размотри:

(а) природу и значај датих околности;

(б) питање које треба саопштити.

300.9 A2 Примери за подгрупе лица овлашћених за управљање укључују Комитет за ревизију и појединачна лица која су овлашћена за управљање.

Р300.10 Ако професионални рачуновођа комуницира са појединцима који имају руководећу улогу и у исто време управљачку улогу, рачуновођа треба да буду уверени да је комуникација са тим појединцима адекватна да би били обавештени сви они са којима би професионални рачуновођа или фирма иначе комуницирали у капацитету лица која управљају.

300.10 A1 У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом, на пример, мало пословање са само једним власником који и руководи и нико други нема руководећу улогу. У овим случајевима, ако се питања саопште појединцу (-има) који има руководећу улогу, а тај појединац (-и) у исто време има и управљачку улогу, професионални рачуновођа је испунио захтев да комуницира са лицима овлашћеним за управљање.

ОДЕЉАК 310

СУКОБИ ИНТЕРЕСА

Увод

310.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

310.2 Сукоб интереса ствара претњу по основу објективности која може да узрокује неусклађеност, а

може створити претње и по основу других основних принципа. Овакве претње могу настати када:

(а) Професионални рачуновођа врши професионалну активност која је повезана са одређеним питањем, за две или више страна чији су интереси у погледу тог питања у сукобу; или

(б) Интереси професионалног рачуновође у погледу одређеног питања и интереси страна за које професионални рачуновођа предузима професионалну активност повезану са тим питањем су у сукобу.

310.3 У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни за примену концептуалног оквира у вези са сукобом интереса. Када професионални рачуновођа пружа услуге ревизије, прегледа или осталих уверавања, такође се захтева независност у складу са *Међународним стандардима независности*.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р310.4 Професионални рачуновођа не треба да дозволи да сукоб интереса угрози професионално или пословно расуђивање.

310.4 A1 Примери околности које могу да проузрокују сукоб интереса укључују:

- Пружање саветодавне услуге која се односи на пословну промену клијенту који настоји да преузме клијента ревизије, када је фирма стекла поверљиве информације током ревизије, а које могу бити релевантне за пословну промену.
- Истовремено саветовање два клијента који су један другом конкуренција у погледу стицања исте компаније, када пружени савети могу бити релевантни за конкурентске позиције страна.
- Пружање услуга и продавцу и купцу у погледу исте трансакције.
- Процена имовине за две стране које супротстављене у погледу те имовине.
- Заступање два клијента у погледу истог питања који су у судском спору, као у случају бракоразводног поступка или раскида партнерства.
- У вези са уговором о лиценцирању, израда извештаја на основу којег се пружа уверавање за даваоца лиценце о доспелим тантијемама под уговором о лиценци уз истовремено саветовање корисника лиценце о исправности износа обавеза.
- Саветовање клијента да инвестира у пословање у којем, на пример, супружник професионалног рачуновође у јавној пракси има финансијски интерес.
- Пружање стратешког савета клијенту о његовој конкурентској позицији док има заједнички подухват или слични интерес код водеће конкуренције клијента.
- Саветовање клијента о стицању пословања за чије стицање је заинтересована и фирма.
- Саветовање клијента о куповини производа или услуге док има споразум о тантијемама или провизији са једним од потенцијалних продаваца тог производа или услуге.

Идентификовање сукоба

Опште одредбе

Р310.5 Пре прихватања новог односа, ангажовања или пословног односа са клијентом, професионални рачуновођа треба да предузме разумне кораке у циљу идентификовања околности које могу да узрокују сукоб интереса, а самим тим и претњу по усклађеност са једним или више основних принципа. Ти кораци укључују идентификовање:

(а) Природе релевантних интереса и односа између укључених страна;

(б) Природе услуге и њених импликација по релевантне стране.

310.5 A1 Постојање ефективног процеса за идентификовање сукоба помаже професионалном рачуновођи када предузима разумне кораке да идентификује интересе и односе који могу да узрокују стварне или потенцијалне сукобе интереса, али пре одлучивања да ли да прихвати ангажовање и током трајања ангажовања. Овај процес обухвата разматрање питања која су идентификовале екстерне стране, на пример, клијенти или потенцијални клијенти. Што се раније постојећи или

потенцијални сукоб интереса идентификује, већа је вероватноћа да ће професионални рачуновођа бити у могућности да одговори на претње које проузрокује сукоб интереса.

310.5 A2 Ефективан процес за идентификовање стварних или потенцијалних сукоба интереса зависиће од фактора као што су:

- Природа професионалних услуга које се пружају.
- Величина фирме.
- Величина и природа клијента.
- Структура фирме, на пример, број и географска локација просторија.

310.5 A3 Више информација о прихватању ангажовања код клијента дато је у Одељку 320 *Професионално именованье*.

Промене околности

Р310.6 Током вршења ангажовања, професионални рачуновођа треба стално да прати промене природе услуга, интереса и односа које би могле да доведу до настанка сукоба интереса.

310.6 A1 Природа услуга и релевантни интереси и односи могу се променити током трајања ангажовања, Ово је нарочито тачно када се од професионалног рачуновође тражи да спроведе ангажовање у ситуацији која може постати конфликтна, чак и ако стране које ангажују професионалног рачуновођу можда иницијално нису у спору.

Фирме које су чланови мреже

Р310.7 Ако је фирма члан мреже, професионални рачуновођа треба да разматра сукобе интереса за које рачуновођа има разлога да верује да могу да постоје или да могу да настану услед интереса и односа фирме у мрежи.

310.7 A1 Фактори који треба да се размотре у оквиру идентификовања интереса и односа у вези са фирмом која је члан мреже укључују следеће:

- Природа професионалних услуга које се пружају.
- Клијенти који користе услуге мреже.
- Географска локација свих релевантних страна.

Претње које проузрокује сукоб интереса

310.8 A1 У начелу, што је директнија повезаност између професионалне услуге и питања око ког су интереси страна сукобљени, већа је вероватноћа да ниво претње није на прихватљивом нивоу.

310.8 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње проузроковане постојањем сукоба интереса обухватају механизме за спречавање неовлашћеног обелодањивања поверљивих информација при пружању професионалних услуга везаних за одређену материју за два или више клијената чији су интереси у погледу датог питања у сукобу. Ово може да обухвата:

- Постојање одвојених области праксе за специјализоване функције у оквиру фирме, што може служити као препрека за преношење поверљивих информација о клијентима из једне области праксе у другу у оквиру фирме.
- Политике и процедуре за ограничавање приступа датотекама клијената.
- Примена споразума о поверљивости које потписују запослени и партнери фирме
- Физичко и електронско раздвајање поверљивих информација.
- Специфичне и наменске обуке и обавештења.

310.8 A3 Примери активности које могу да служе као заштите мере против претњи проузрокованих постојањем сукоба интереса укључују:

- Коришћење одвојених тимова на ангажовањима који су упознати са јасним политикама и процедурама о чувању поверљивости.
- Ангажовање професионалног вршиоца прегледа који не учествује у пружању услуге или на којег сукоб не утиче, да изврши преглед обављеног рада у циљу процене да ли су кључна расуђивања и закључци прикладни.

Обелодањивање и пристанак

Опште одредбе

Р310.9 Професионални рачуновођа треба да примењује професионално просуђивање када одређује да ли сукоб интереса има такву природу и значај да су неопходна специфична обелодањивања и експлицитан пристанак приликом одговора на претње које проузрокују сукоб интереса.

310.9 A1 Фактори које треба узети у обзир приликом утврђивања да ли су неопходна одређена обелодањивања и експлицитни пристанак су:

- околности које доводе до сукоба интереса;

- стране које би могле бити погођене;
- природа питања која би могла да настану;
- могућност да се одређено питање развије у неочекиваном правцу.

310.9 A2 Обелодањивање и пристанак могу бити у различитим формама, на пример:

- Опште обелодањивање клијентима околности у којима професионални рачуновођа у складу са уобичајеном пословном праксом не пружа услуге искључиво за једног клијента (на пример, у одређеној услузи у једном одређеном сектору тржишта). То пружа могућност клијенту да сходно томе да свој пристанак. На пример, професионални рачуновођа може да укључи овакво обелодањивање да буде део стандардних услова за ангажовање.

- Специфично обелодањивање околности одређеног сукоба клијентима на које сукоб утиче да омогуће клијенту да донесе одлуку поткрепљену информацијама у погледу материје и да сходно томе, да експлицитни пристанак. Такво обелодањивање укључује детаљно предочавање ситуације и свеобухватно објашњење евентуалних планираних мера заштите и ризика који су укључени.

- Пристанак може да се имплицира из понашања клијента у околностима када професионални рачуновођа има довољно доказа да закључи да су клијенти упознати са околностима од почетка и да су прихватили сукоб интереса ако нису изнели приговор на постојање сукоба.

310.9 A3 У начелу је неопходно:

(а) обелоданити природу сукоба интереса и како је одговорено на настале претње које су усмерене на клијенте на које сукоб утиче, и,

(б) када су неопходне заштитне мере за свођење претње на прихватљиви ниво, прибавити пристанак клијента да професионални рачуновођа у јавној пракси обавља професионалне услуге.

310.9 A4 Када обелодањивање није извршено писменим путем, професионални рачуновођа пракси се подстиче да документује

(а) природу околности које узрокују сукоб интереса;

(б) заштитне мере које су примењене ради свођења претњи на прихватљив ниво; и

(ц) добијени пристанак.

Услови када клијент одбије да да експлицитни пристанак

Р310.10 Ако је професионални рачуновођа утврдио да је експлицитан пристанак неопходан у складу са параграфом Р310.9, а клијент одбије да да свој пристанак, професионални рачуновођа треба да

(а) одбије прихватање ангажовања или да престане са пружањем професионалних услуга које би резултирале сукобом интереса;

(б) или треба да прекине релевантне односе или да се дистанцира од релевантних интереса како би се претња отклонила или свела на прихватљив ниво.

Поверљивост

Опште одредбе

Р310.11 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да остане опрезан у погледу основног принципа поверљивости, укључујући и када врши обелодањивања или размењује информације унутар фирме или мреже и тражи смернице од трећих страна.

310.11 A1 Пододељак 114 садржи захтеве и материјал за примену релевантан за ситуације које могу да проузрокују претњу по усклађеност са принципима поверљивости.

Услови када обелодањивање у циљу прибављања пристанка представља угрожавање поверљивости

Р310.12 Ако приликом вршења специфичних обелодањивања у циљу прибављања експлицитног пристанка дође до угрожавања поверљивости, фирма треба да прихвати или да настави са ангажовањем, ако су испуњени следећи услови:

(а) Фирма није у улози заступника за једног клијента када има супротстављени став у односу на другог клијента у погледу истог питања;

(б) Постоје специфичне мере за спречавање обелодањивања поверљивих информација између тимова на ангажовању који раде за два клијента; и

(ц) Фирма је испунила услов да би разумна и информисана трећа страна закључила да је прикладно да фирма прихвати или настави ангажовање зато што би ограничење могућности фирме да пружи услугу произвело несразмерно неповољан исход по клијенте или релевантне треће стране.

310.12 A1 До угрожавања поверљивости може да дође, на пример, када се тражи пристанак за следеће активности:

- Обављање услуге за клијента везано за пословну промену која се односи на „насилно“ преузимање другог клијента фирме.
- Обављање форензичке истраге за клијента везано за сумњу на криминалну радњу при чему фирма има поверљиве информације које је прибавила путем обављања професионалне услуге за другог клијента који би могао да буде укључен у криминалну радњу.

Документација

Р310.13 У околностима из параграфа Р310.12, професионални рачуновођа треба да документује:

- (а)** природу околности, укључујући послове које ће рачуновођа обављати;
- (б)** специфичне мере за спречавање обелодањивања информација између тимова на ангажовању који раде за два клијента; и
- (ц)** зашто је оправдано прихватити, односно наставити са радом на ангажовању.

ОДЕЉАК 320

ПРОФЕСИОНАЛНО ИМЕНОВАЊЕ

Увод

320.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

320.2 Прихватање новог односа са клијентом или промене у постојећем ангажовању могу да доведу до претњи које узрокују неусклађеност са једним или више основних принципа. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Прихватање клијента и ангажовања

Опште одредбе

320.3 A1 Претње које узрокују неусклађеност са принципима интегритета и оног понашања могу на пример настати по основу дискутабилних питања у вези са клијентом (његовим власницима, руководиоцима или активностима). Питања која, уколико су позната, могу представљати претњу која узрокује непоштовање основних принципа, укључују, на пример, незаконите активности клијента (као што је прање новца), непоштење, сумњиве праксе финансијског извештавања или друго неетичко понашање.

320.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- знање и разумевање у вези са клијентом, његовим власницима, руководством и лицима одговорним за управљање и пословне активности; или
- посвећеност клијента решавању дискутабилних питања, на пример посредством побољшања праксе корпоративног управљања или интерних контрола.

320.3 A3 Претња по основу личног интереса која се односи на професионалну оспособљеност и дужну пажњу настаје уколико тим који ради на ангажовању не поседује, или не може стећи, оспособљеност неопходну за правилно извршавање професионалних услуга.

320.3 A4 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- Стицање одговарајућег разумевања:
 - природе пословања клијента;
 - комплексности његових активности;
 - специфичних захтева ангажовања; и
 - сврхе, природе и делокруга посла који треба обавити;
 - Знање у вези са релевантним привредним делатностима или предметним питањем;
 - Искуство у вези са релевантним регулаторним или извештајним захтевима;
 - Постојање политика и процедура контроле квалитета осмишљених ради обезбеђења разумног уверавања да се специфична ангажовања прихватају само уколико могу бити компетентно извршена.

320.3 A5 Примери активности које могу да буду заштитне мере као одговор на претњу по основу личног интереса укључују:

- Одређивање довољног броја особља са неопходном стручношћу за дато ангажовање;
- Усаглашавање реалног временског периода за извршење ангажовања;
- Ангажовање стручњака када је то неопходно;

Промена професионалног именовања

Опште одредбе

R320.4 Професионални рачуновођа треба да утврди да ли постоје било какви разлози, професионалне или друге природе, због којих не треба да прихвати ангажовање када тај рачуновођа,

(а) Добије понуду од потенцијалног клијента да замени другог рачуновођу;

(б) Разматра да учествује у конкурсу за ангажовање на ком тренутно ради други рачуновођа; или

(ц) Разматра да преузме посао који је комплементаран или је део посла садашњег рачуновође.

320.4 A1 Могуће је постојање одређених разлога због којих не треба прихватити ангажовање.

Један од таквих разлога би могло да буде то да није могуће дати одговор на претњу изазвану датим чињеницама и околностима применом заштитних мера. На пример, претња по основу личног интереса

која узрокује неусклађеност са принципима професионалне стручности и дужне пажње може да се јави у случају да професионални рачуновођа прихвати ангажовање пре него што је сагледао све релевантне чињенице.

320.4 A2 Ако се од професионалног рачуновође тражи да преузме посао који је комплементаран или део посла садашњег или претходног рачуновође, претња по основу личног интереса која узрокује неусклађеност са принципима професионалне стручности и дужне пажње може да се јави, на пример, као последица непотпуних информација.

320.4 A3 Релевантан фактор за процену нивоа такве претње је то да ли је у понуди наведено да ће пре прихватања ангажовања рачуновођа тражити да ступи у контакт са претходним или садашњим рачуновођом. Такав контакт предложеном рачуновођи пружа прилику да се распита да ли постоје било какви разлози због којих не би требало да прихвати ангажовање.

320.4 A4 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса укључују:

- тражење од садашњег или претходног рачуновође да достави њему познате информације са којима, по мишљењу садашњег или претходног рачуновође, предложени рачуновођа треба да упознат пре доношења одлуке о прихватању ангажовања. На пример, оваква провера би могла да открије раније непознате значајне чињенице и укаже на неслагања са садашњим или претходним рачуновођом која би могла да утичу на одлуку о прихватању именована;

- прибављање информација из других извора, као што су постављање упита трећим странама или провере ранијег поступања вишег руководства, односно лица овлашћених за управљање клијентом.

Комуникација са садашњим или претходним рачуновођом

320.5 A1 Професионални рачуновођа, по правилу, мора да добије дозволу клијента, уколико је могуће у писаној форми, да би могао да иницира разговор са садашњим или претходним рачуновођом.

Р320.6 Уколико није у могућности да комуницира са садашњим рачуновођом, предложени рачуновођа треба да предузме друге разумне кораке да би прибавио информације о свим могућим претњама.

Комуникација са предложеним рачуновођом

Р320.7 Када предложени рачуновођа замоли садашњег или претходног рачуновођу за информације, садашњи или претходни рачуновођа:

(а) треба да се придржава релевантних законских и других регулатива у вези са таквим захтевима;

(б) када пружа информације, то треба да уради на поштен и недвосмислен начин.

320.7 A1 Садашњи или претходни рачуновођа има обавезу поштовања поверљивости информација. Да ли ће садашњем или претходном рачуновођи бити дозвољено или ће се од њега тражити да дискутује о пословима клијента са предложеним рачуновођом, зависи од природе ангажовања као и од:

(а) чињенице да ли је од клијента добијена дозвола за то; или

(б) законских и етичких захтева који се односе на такве комуникације и обелодањивање, који се могу разликовати у правним системима.

320.7 A2 Околности у којима се од професионалног рачуновође захтева или се може захтевати обелодањивање поверљивих информација, или у којима је такво обелодањивање прикладно, наведене су у параграфу 114.1 A1 овог Кодекса.

Промене у именованима која се односе на ревизију у преглед

Р320.8 У случају ревизије финансијских извештаја, професионални рачуновођа треба да тражи од садашњег или претходног рачуновође да обезбеди познате информације о свим чињеницама или остале информације са којима, по мишљењу садашњег или претходног рачуновође, предложени рачуновођа треба да буде упознат пре него што одлучи да ли да прихвати ангажовање. Осим околности које укључују идентификовање или сумњу у постојање неусклађености са законом и регулативом из параграфа Р360.21 и Р360.22:

(а) Ако клијент дозволи садашњем или претходном рачуновођи да обелодани такве чињенице или остале информације, садашњи или претходни рачуновођа треба да то уради на поштен и недвосмислен начин.

(б) Уколико клијент пропусти или одбије да изда дозволу садашњем или претходном рачуновођи да разговара о пословима клијента са предложеним рачуновођом, садашњи или претходни рачуновођа

треба да обелодани ту чињеницу предложеном рачуновођи, који треба пажљиво да размотри такав пропуст или одбијање приликом доношења одлуке о прихватању именована.

Продужење рада за клијента и на ангажовању

Р320.9 Код поновног ангажовања код истог клијента, професионални рачуновођа треба периодично да испита одлуке о продужењу ангажовања

320.9 A1 Након прихватања ангажовања могу да се јаве потенцијалне претње по усклађеност са основним принципима које би утицале на професионалног рачуновођу да одбије ангажовање да су му информације о томе биле доступне раније. На пример, претња по основу личног интереса која може да узрокује неусклађеност са принципом интегритета, може да настане услед неприкладног управљања добитком или вредновања ставки биланса стања.

Коришћење резултата рада стручњака

Р320.10 Када професионални рачуновођа има намеру да користи рад неког стручњака, треба да процени да има основа за то.

320.10 A1 Фактори које професионални рачуновођа треба да размотри када има намеру да користи рад неког стручњака су репутација и стручност стручњака, расположиви ресурси стручњака као и применљиви професионални и етички стандарди. Овакве информације могу бити прибављене из претходне сарадње са стручњаком или консултовањем других лица.

ОДЕЉАК 321

ДОДАТНА МИШЉЕЊА

Увод

321.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

320.2 Прихватање новог односа са клијентом или промене у постојећем ангажовању могу да доведу до претњи које узрокују неусклађеност са једним или бише основних принципа. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

321.3 A1 Од професионалног рачуновође може да се тражи да обезбеди додатно мишљење о примени рачуноводствених, ревизорских, извештајних или других стандарда или принципа у вези са (а) специфичним околностима или (б) трансакцијама, за или у име предузећа или другог ентитета које није садашњи клијент. На пример, може постојати претња по основу личног интереса која узрокује неусклађеност са принципом професионалне оспособљености и дужне пажње у околностима у којима додатно мишљење није засновано на истим чињеницама које су биле доступне садашњем или претходном рачуновођи, или се додатно мишљење заснива на неодговарајућим доказима.

321.3 A2 Фактор који је релевантан за процену нивоа такве претње по основу личног интереса су околности захтева, као и све друге расположиве чињенице релевантне за изражавање професионалног мишљења.

321.3 A3 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса укључују:

- уз дозволу клијента, прибављање информација од садашњег или бившег рачуно-вође;
- опис ограничења у вези мишљења у току комуникације са клијентом; и
- достављање копије мишљења садашњем или претходном рачуновођи.

Услови када ентитет одбије да да дозволу за комуникацију

Р321.4 Ако ентитет који тражи додатно мишљење од професионалног рачуновође не дозволи комуникацију са садашњим или претходним рачуновођом, професионални рачуновођа пракси треба да процени да ли је издавање траженог мишљења адекватно.

ОДЕЉАК 330

НАКНАДЕ И ДРУГЕ ВРСТЕ НАГРАЂИВАЊА

Увод

330.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

330.2 У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

330.3 A1 Висина наведене накнаде може да утиче на способност професионалног рачуновође да врши професионалне услуге у складу са професионалним стандардима.

330.3 A2 Професионални рачуновођа може навести износ накнаде који се сматра адекватним. Чињеница да један професионални рачуновођа може навести нижи износ накнаде него други професионални рачуновођа, сама по себи није супротна етици. Међутим, може постојати претња по основу висине наведене накнаде која узрокује непоштовање основних принципа, на пример, уколико је износ тражене накнаде толико низак да може узроковати тешкоће у извршењу ангажовања у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

330.3 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују следеће:

- Да ли је клијент упознат са условима ангажовања и посебно са основном израчунавања накнада као и услугама које су покривене наведеном накнадом; или
- Да ли је ниво накнаде одређен од стране независне треће стране као што је регулаторно тело.

330.3 A4 Примери активности које могу да служе као заштитне мере којима се одговара на такву претњу по основу личног интереса:

- Кориговање нивоа накнаде или делокруга ангажовања.
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед извршеног рада.

Условљене накнаде

330.4 A1 Условљене накнаде се у великој мери користе приликом неких врста ангажовања на основу којих се не пружа уверавање. Међутим, у извесним околностима овакве накнаде могу створити неке од претњи која узрокује непоштовање основних принципа, нарочито претњи по основу личног интереса које у одређеним околностима узрокују непоштовање објективности.

330.4 A4 Фактори који су релевантни за процену нивоа таквих претњи укључују следеће:

- Природу ангажовања.
- Распон могућег износа накнаде.
- Основе одређивања накнаде.
- Обелодањивања циљним корисницима рада извршеног од стране професионалног рачуновође и основе за обрачун компензација
- Политике и процедуре за контролу квалитета
- Да ли ће исход или резултат трансакције прегледати трећа независна страна.
- Да ли је ниво накнаде утврдила независна трећа страна као што је регулаторно тело.

330.4 A3 Примери активности које служе као мере заштите којима се одговара на овакве претње по основу личног интереса обухватају:

- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у вршењу услуга које нису услуге уверавања да прегледа рад извршен од стране професионалног рачуновође
- Унапред сачињен писани уговор са клијентом у вези са основном за израчунавање накнаде.

330.4 A4 Захтеви и материјал за примену који се односе на условљене накнаде за услуге пружене клијентима ревизије или прегледа и клијентима осталих услуга уверавања наведени су у *Међународним стандардима независности*.

Индијектне накнаде или провизије

330.5 A1 Претња по основу личног интереса која узрокује неусклађеност са принципима објективности и професионалне стручности и дужне пажње која настаје када професионални индијектну накнаду или провизију која се односи на клијента. Такве индијектне накнаде или провизије укључују, на пример:

- накнаду исплаћену другом професионалном рачуновођи у циљу добијања додатног посла од

клијента наставља сарадњу са садашњим професионалним рачуновођом пракси али захтева стручне услуге које садашњи рачуновођа не пружа.

- накнаду примљену за услугу упућивања сталног клијента на другог професионалног рачуновођу или другог стручњака када садашњи рачуновођа не пружа специфичну професионалну услугу коју тражи клијент.

- провизију примљену од треће стране (на пример, продавца компјутерских програма) по основу продаје робе или услуга неком клијенту.

330.5 A2 Примери активности које служе као заштитне мере којима се одговара на овакве претње по основу личног интереса обухватају:

- Закључивање споразума са клијентом у вези са договорима о провизијама, а у вези су са робом или услугама треће стране које се продају клијенту, може да буде одговор на претњу по основу личног интереса.

- Обелодањивање клијенту свих накнада за посредовање или провизија које су плаћене другом професионалном рачуновођи, односно трећој страни или примљене од њих за препоручивање услуга или производа, може да буде одговор на претњу по основу личног интереса.

Куповина или продаја фирме

330.6 A1 Професионални рачуновођа сме да купи целу фирму или део фирме, при чему ће плаћање бити извршено појединцима који су претходни власници фирме или њиховим наследницима. Таква плаћања се не сматрају провизијама нити врстама накнада за препоруке описаних у овом одељку.

ОДЕЉАК 340

ПОДСТИЦАЈИ, УКЉУЧУЈУЋИ ПОКЛОНЕ И ГОСТОПРИМСТВО

Увод

340.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

340.2 Прихватање или нуђење подстицаја могу да доведу до претњи по основу личног интереса, присности или застрашивања које узрокују неусклађеност са основним принципима, посебно принципима интегритета, објективности и професионалног понашања.

340.3 У овом одељку наведени су захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир користи када се концептуални оквир примењује у вези са нуђењем и примањем подстицаја приликом пружања професионалних услуга који не представљају неусклађеност са законима и регулативом. Овај одељак такође захтева од професионалног рачуновође да код нуђења или прихватања подстицаја поступају у складу са применљивим законима и регулативом.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

340.4 A1 Подстицај је предмет, ситуација или активност која се користи да би се утицало на понашање друге особе, али не обавезно са намером да тај утицај буде непримерен. Подстицај може да укључи све од најблажих облика гостопримства између професионалних рачуновођа и постојећих или могућих будућих клијената до активности које за резултат имају неусклађеност са законима и регулативом. Подстицаји могу имати различите облике, као што су:

- поклони;
- репрезентација;
- угошћавање;
- донације политичке или добротворне природе;
- позивање на пријатељство и лојалност;
- запошљавање или пружање сличних пословних прилика;
- повлашћени третман, права или привилегије.

Подстицаји забрањени законом и регулативом

Р340.5 У многим правним системима постоје закони и регулативе, попут оних који се односе на давање и примање мита и корупцију, који забрањују нуђење, односно прихватање подстицаја у одређеним околностима. Професионалне рачуновође треба да стекну разумевање релевантних закона и регулативе и да их примењују кад год се сретну са таквим околностима.

Подстицаји који нису забрањени законом и регулативом

340.6 A1 Нуђење или прихватање подстицаја који нису забрањени законом или регулативом ипак може да створити проузрокује претње по усклађеност са основним принципима.

- *Подстицаји са намером непримереног утицаја на понашање друге особе*

Р340.7 Професионални рачуновођа не треба да нуди или охрабрује друге да нуде било који вид подстицаја који се нуди или за који рачуновођа сматра да би разумна и обавештена трећа страна вероватно закључила да се нуди са намером непримереног утицаја на понашање особе која га прима или другог појединца.

Р340.8 Професионални рачуновођа не треба да прими или охрабрује друге да приме било који вид подстицаја који се нуди или за који рачуновођа сматра да би разумна и обавештена трећа страна вероватно закључила да се нуди са намером непримереног утицаја на понашање особе која га прима или другог појединца.

340.9 A1 Подстицај се сматра непримереним утицајем на понашање особе онда када доведе до тога да та особа поступа на неетичан начин. Такав непримерен утицај може бити усмерен на особу која прихвати подстицај или на другог појединца који је на неки начин повезан са особом која прихвати подстицај. Основни принципи представљају одговарајући оквир који професионални рачуновођа треба да узме у обзир када разматра то које његово и, по потреби аналогјом, понашање другог појединца је неетично.

340.9 A2 До кршења основног принципа интегритета долази када професионални рачуновођа понуди или прихвати, односно охрабри друге да понуде или прихвате подстицај чија је намена да се непримерено утиче на понашање особе која га прихвата или неког другог појединца.

340.9 A3 У процесу утврђивања да ли постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање друге особе, захтева се примена професионалног просуђивања. Релевантни фактори које треба узети у обзир могу бити:

- природа, учесталост, вредност и укупан утицај подстицаја;
- време када је подстицај понуђен у односу на сваку од радњи или одлука на које би могао да утиче;
- да ли подстицај представља обичај или одлику културе у датим околностима, као што је нуђење поклона поводом верских празника или венчања.
- да ли подстицај представља саставни део и доприноси обављању професионалних послова, као што је нуђење или прихватање понуде за ручак када је он повезан са пословним састанком;
- да ли је понуђени подстицај ограничен на конкретног примаоца или је доступан широј групи, која може да укључује појединце унутар или изван фирме, као што су други добављачи клијента;
- улога и функције особа које нуде, односно којима је понуђен подстицај;
- да ли професионални рачуновођа зна или има разлога да верује да би прихватање тог подстицаја представљало повреду политика или процедура клијента;
- колики је ниво транспарентности при нуђењу подстицаја;
- да ли је прималац изразио потребу или тражио подстицај;
- познате раније праксе или репутација стране која нуди подстицај.

Разматрање даљих активности

340.10 A1 Ако професионални рачуновођа дође до сазнања да се неки подстицај нуди са стварном или перципираном намером непримереног утицаја на понашање друге особе, могу да настану претње које узрокују неусклађеност са основним принципима иако су задовољени захтеви из тачака Р340.7. и Р340.8.

340.10 A2 У примере активности које би могле да буду мере заштите којима се одговара на такве претње спадају:

- обавештавање вишег руководства фирме или лица која су овлашћена за управљање клијентом о тој понуди;
- измена или раскид пословног односа са клијентом.

Подстицаји без намере да се непримерено утиче на понашање друге особе

340.11 A1 Захтеви и материјал за примену дати у концептуалном оквиру односе се на ситуације када професионални рачуновођа закључи да не постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање особе која прихвати подстицај или другог појединца.

340.11 A2 Уколико је такав подстицај занемарив и безначајан, свака претња коју створи биће на прихватљивом нивоу.

340.11 A3 Примери околности када нуђење или прихватање таквог подстицаја може да проузрокује претње чак и ако је професионални рачуновођа закључио да не постоји стварна или перципирана намера да се непримерено утиче на понашање друге особе укључују:

- претње по основу личног интереса:
 - потенцијални стицалац клијента је понудио професионалном рачуновођи гостопримство док пружа корпоративне финансијске услуге клијенту;
- претње по основу присности:
 - професионални рачуновођа редовно води садашњег или потенцијалног клијента на спортске догађаје;
 - претње по основу застрашивања:
 - професионални рачуновођа прихвата вид гостопримства од клијента који би због његове природе могао да се протумачи као непримерен уколико би био јавно обелодањен.

340.11 A4 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи насталих као резултат нуђења или прихватања таквих подстицаја су једнаки факторима из параграфа 340.9 A3 који се односе на утврђивање постојања намере.

340.11 A5 У примере активности које би могле да отклоне претње које је проузроковало давање или прихватање таквог подстицаја спадају:

- одбијање, односно нунуђење подстицаја;
- преношење одговорности за пружање свих професионалних услуга клијенту на другу особу за коју професионални рачуновођа нема разлога да верује да би могла да буде или да други сматрају да би могла да буде подложна непримереном утицају код доношења таквих одлука.

340.11 A6 Примери активности које би могле да буду мере заштите којима се одговара на претње проистекле из нуђења или прихватања таквих подстицаја су:

- транспарентно обавештавање највишег руководства фирме или клијента о нуђењу или прихватању подстицаја;
- евидентирање подстицаја у регистар који надзире више руководство фирме или друго лице која је одговорно за усклађеност са етичким принципима, или који води клијент;
- укључивање одговарајућег контролора који ни на који други начин не учествује у обављању датих професионалних активности да провери рад који је рачуновођа извршио или одлуке које је донео у односу на клијента од ког је прихватио подстицај;
- донирање подстицаја у добротворне сврхе и одговарајуће обелодањивање те донације, на пример, члану вишег руководства фирме или особи која је понудила подстицај;
- надокнада трошкова подстицаја, на пример гостопримства, чији је рачуновођа био корисник;
- враћање подстицаја, као што је поклон, у што скоријем року од тренутка његовог пријема.

Блиски сродници и чланови уже породице

Р340.12 Професионални рачуновођа треба да води рачуна о могућим претњама које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима и које настају као последица понуде подстицаја:

(а) од блиског сродника или члана уже породице рачуновође садашњем или потенцијалном клијенту рачуновође; или

(б) блиском сроднику или члану уже породице рачуновође од садашњег или потенцијалног клијента рачуновође.

Р340.13 У случајевима када професионални рачуновођа дође до сазнања да је његов блиски сродник или члан његове уже породице понудио, односно да му је понуђен подстицај и закључи да је то направљено у циљу остваривања непримереног утицаја на понашање рачуновође или садашњег или потенцијалног клијента, односно процени да би разумна и обавештена трећа страна вероватно дошла до истог закључка, од њега се захтева да саветује свог блиског сродника или члана уже породице да не прихвати или понуди тај подстицај.

340.13 A1 Фактори из параграфа 340.9 A3 су релевантни за утврђивање да ли постоји стварна или перципирана намера да се оствари непримерен утицај на рад професионалног рачуновође или садашњег или потенцијалног клијента. Поред тога, битан фактор су и природа, односно блискост односа између:

(а) рачуновође и његовог блиског сродника или члана уже породице;

(б) блиског сродника или члана уже породице рачуновође и садашњег или потенцијалног клијента; и

(ц) рачуновође и садашњег или потенцијалног клијента.

На пример, уколико клијент за ког рачуновођа врши процену вредности пословања за потребе могуће продаје, брачном партнеру тог рачуновође понуди радно место ван редовног поступка запошљавања то може да укаже на постојање намере.

340.13 A2 Материјал за примену из параграфа 340.10 A2 је такође релевантан за одговарање на претње које би могле да се јаве у условима када постоји стварна или перципирана намера да се оствари непримерен утицај на понашање професионалног рачуновође или садашњег или потенцијалног клијента чак и ако је блиски сродник или члан његове уже породице прихватио савет дат у складу са параграфом Р340.13.

Примена концептуалног оквира

340.14 A1 Када професионални рачуновођа дође до сазнања о нуђењу подстицаја у околностима описаним у параграфу Р340.12, претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима могле би да настану ако:

(а) блиски сродник или члан уже породице рачуновође понуди или прихвати подстицај упркос савету рачуновође датом у складу са параграфом Р340.13 да то не чини; или

(б) рачуновођа нема разлога да верује у постојање стварне или перципиране намере да се непримерено утиче на његово или на понашање садашњег или потенцијалног клијента.

340.14 A2 Материјал за примену из параграфа 340.11 A1 до 340.11 A6, је такође релевантан за идентификацију, процену и одговоре на такве претње. Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи насталих у овим околностима такође укључују природу, односно блискост односа из параграфа 340.13 A1.

Остала разматрања

340.15 A1 Уколико се професионални рачуновођа сусретне са, или дође до сазнања о подстицајима који би могли да проузрокују неусклађеност или сумњу и неусклађеност клијента или других особа које раде за клијента или поступају по његовим налозима, са законима и регулативом, примењују се захтеви и материјал за примену из одељка 360.

340.15 A2 Уколико клијент ревизије понуди поклоне или гостопримство фирми, фирми која је члан мреже или члану тима који ради на ревизији, примењују се захтев и материјал за примену из одељка 420.

340.15 A3 Уколико клијент о којем се пружа уверавање понуди поклоне или гостопримство фирми, фирми која је члан мреже или члану тима који ради на ревизији, примењују се захтев и материјал за примену из одељка 906.

ОДЕЉАК 350

РАСПОЛАГАЊЕ ИМОВИНОМ КЛИЈЕНТА

Увод

350.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

350.2 Располагање имовином клијента може да доведе до претњи по основу личног интереса или других претњи које узрокују неусклађеност са принципима професионалног понашања и објективности. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Пре располагања имовином клијента

Р350.3 Професионални рачуновођа не треба да располаже новцем или другом имовином клијента осим ако то није дозвољено законом и, у складу са свим додатним законским обавезама које професионални рачуновођа у јавној пракси има приликом држања такве имовине.

Р350.4 Као део процедуре прихватања ангажовања и клијента у погледу услуга које могу подразумевати држање имовине клијента, професионални рачуновођа треба да

- (а) обави одговарајућа истраживања у вези са извором такве имовине; и
- (б) размотри законске и регулативне обавезе.

350.4 А1 На пример, ако се установи да је имовина стечена путем нелегалних активности, као што су прање новца и друге криминалне радње, настала би претња која узрокује непоштовање основних принципа. У таквим ситуацијама, дошло би до стварања претње и треба да се примене одредбе из одељка 360.

У току располагања имовином клијента

Р350.5 Професионални рачуновођа коме је поверен новац (или друга имовина) који припада другима, треба да:

- (а) поштује све релевантне законе и регулативу која се односи на држање и рачуноводствено обухватање такве имовине.
- (б) чува такву имовину одвојено од личне имовине или имовине фирме,
- (ц) користи такву имовину само у сврхе за које је намењена; и
- (д) у сваком тренутку, буде спреман да оправда такву имовину, и сваки приход, дивиденде или добитак настао по основу такве имовине, особама које имају право таквог увида.

ОДЕЉАК 360

ПОСТУПЦИ У СЛУЧАЈУ НЕУСКЛАЂЕНОСТИ СА ЗАКОНОМ И РЕГУЛАТИВОМ

Увод

360.1 Да би идентификовао, проценио и одговорио на претње које утичу на независност, од професионалног рачуновође се захтева да се придржава основних принципа, да буде независан и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

360.2 Претња по основу личног интереса или застрашивања која утиче на усклађеност са принципима интегритета и професионалног понашања настаје када професионални рачуновођа постане свестан неусклађености или сумње у неусклађеност са законима и регулативом.

360.3 Професионални рачуновођа може да се сретне са или буде упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са законима и регулативом у току пружања професионалне услуге клијенту. У овом одељку дате су смернице за рачуновођу када треба да процени последице неког питања и одреди могуће правце деловања када треба да одговори на неусклађеност или сумњу на неусклађеност са:

(а) Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима клијента; и

(б) Другим законима и регулативом који немају директан утицај на утврђивање износа и обелодањивања у финансијским извештајима клијента, али који могу бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања клијента, за његову способност да настави са пословањем или за избегавање материјално значајних казни.

Задачи професионалног рачуновође у вези са неусклађеношћу са законима и регулативом

360.4 Одлика рачуноводствене професије је прихватање одговорности за поступање у јавном интересу. Приликом одговарања на неусклађеност или сумњу на неусклађеност, циљеви професионалног рачуновође су:

(а) Усклађеност са основним принципима интегритета и професионалног понашања;

(б) Упозоравање руководства, или, где је прикладно, лица овлашћених за управљање клијента, у настојању да:

(i) Омогући да исправе, отклоне или ублаже последице идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност; или

(ii) Спречи неусклађеност тамо где се још није десила; и

(ц) Предузимање додатних мера, по потреби, у јавном интересу.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

360.5 A1 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, који су у супротности са важећим законима или регулативом, почињени од стране:

(а) клијента;

(б) лица овлашћених за управљање;

(ц) руководства клијента; или

(д) неког другог појединаца који ради за организацију послодавца или по њеним инструкцијама.

360.5 A2 Примери закона и регулативе на које се односи овај одељак обухватају оне који се баве следећим питањима:

- Криминалне радње, корупција и мито.
- Прање новца, финансирање тероризма и стицање добити од криминала.
- Тржишта и трговање хартијама од вредности.
- Банкарски и други финансијски производи и услуге.
- Заштита података.
- Пореске и пензијске обавезе и плаћања.
- Заштита животне средине.
- Јавно здравље и безбедност.

360.5 A3 Неусклађеност може имати за резултат новчане казне, судске спорове или друге последице за клијента, које могу имати материјално значајан ефекат на његове финансијске извештаје. Значајно је да оваква неусклађеност може имати веће импликације на јавни интерес у

смислу потенцијално значајне штете за инвеститоре, повериоце, запослене или за ширу јавност. За сврхе овог одељка, поступак који узрокује значајну штету је онај који има за резултат озбиљне негативне последице за било коју од ових страна у финансијском или нефинансијском смислу. Примери обухватају извршење криминалне радње која резултира значајним финансијским губицима за инвеститоре, и повредом закона и регулативе о заштити животне средине чиме се угрожава здравље и безбедност запослених или јавности.

P360.6 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које прописују активности професионалних рачуновођа у погледу одговарања на неусклађеност или сумње на неусклађеност које могу да се разликују од овог одељка или да превазилазе овај одељак. Када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност, професионални рачуновођа има одговорност да стекне разумевање о овим одредбама и да их поштује, укључујући:

(а) захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу; и

(б) забрану упозоравања клијента пре обелодањивања.

360.6 A1 Забрана упозоравања клијента пре обелодањивања може да настане, на пример, као последица примене закона који се односе на спречавање прања новца.

360.7 A1 Овај одељак се примењује без обзира на природу клијента, укључујући и то да ли је у питању ентитет од јавног интереса или не.

360.7 A2 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, не захтева се да буде усклађен са овим одељком. Да ли је неко питање очигледно безначајно одређује се на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на организацију послодавца, њене стејхолдере и ширу јавност.

360.7 A3 Овај одељак се не бави:

(а) Недоличним понашањем појединаца које није повезано са пословним активностима клијента; и

(б) Неусклађеношћу других лица која нису наведена у параграфу 360.5 A1. Ово обухвата, на пример, околности у којима је професионалног рачуновођу ангажовао клијент за спровођење ангажовања анализе ентитета – треће стране и када је идентификовано дело које за последицу има неусклађеност или сумњу на неусклађеност извршила та трећа страна.

Професионалном рачуновођи, упркос томе, упутство у овом одељку може бити корисно приликом разматрања како да одреагује у овим ситуацијама.

Одговорности руководства и лица овлашћених за управљање

360.8 A1 Одговорност је руководства клијента, уз надзор лица овлашћених за управљање, да обезбеде да се пословне активности клијента спроводе у складу са законима и регулативом. Такође је одговорност руководства и лица овлашћених за управљање да идентификују и одговоре на неусклађеност од стране:

(а) клијента;

(б) лица овлашћеног за управљање ентитетом,

(ц) члана руководства; или

(д) било ког другог појединца који ради по инструкцијама клијента.

Одговорности свих професионалних рачуновођа

P360.9 У случају када професионални рачуновођа постане упознат са питањем на које се примењује овај одељак, кораке које предузима професионални рачуновођа у циљу усклађености са овим одељком треба предузети благовремено. Приликом благовременог предузимања тих корака, рачуновођа треба да размотри природу питања и потенцијалне штете по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Ревизија финансијских извештаја

Стицање разумевања о датом питању

P360.10 Уколико професионални рачуновођа који је ангажован да изврши ревизију финансијских извештаја, постане упознат са информацијама које се односе на неусклађеност или сумње на неусклађеност, професионални рачуновођа треба да стекне разумевање о датом питању. Ово разумевање треба да укључи природу неусклађености или сумње на неусклађеност и околности у којима се десио или може да се деси.

360.10 A1 Професионални рачуновођа може да постане свестан неусклађености или сумње на неусклађеност, било у току спровођења ангажовања или преко информација које су му обезбедиле друге стране.

360.10 A2 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, и стручност и да врши професионално просуђивање. Међутим, од рачуновође се не очекује да има ниво знања о законима и регулативи који је већи од оног који се захтева за предузимање ангажовања. Да ли одређени поступак представља неусклађеност, коначно је питање које ће утврдити суд или друго одговарајуће надлежно тело.

360.10 A3 У зависности од природе и значаја датог питања, професионални рачуновођа може да се консултује на поверљивој основи са другим лицима унутар фирме, фирме у мрежи или професионалном организацијом, или са правним саветником.

Р360.11 Уколико професионални рачуновођа идентификује неусклађеност или посумња да је дошло или може да дође до неусклађености, о том питању треба да разговара са руководством одговарајућег нивоа и, где је прикладно, са лицима овлашћеним за управљање.

360.11 A1 Сврха ових разговора је боље разумевање од стране професионалног рачуновође чињеница и околности које су релевантне за дато питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже дато питање.

360.11 A2 Одговарајући ниво руководства са којим ће се разговарати је питање професионалног просуђивања. Релевантни фактори које треба размотрити обухватају:

- природу и околности питања;
- појединце који су стварно или потенцијално укључени;
- вероватноћу постојања дослуха;
- потенцијалне последице;
- да ли је тај ниво руководства у могућности да истражи питање и предузме одговарајуће мере.

360.11 A3 Одговарајући ниво руководства је обично најмање један ниво изнад особе или особа које су укључене или потенцијално укључене у спорно питање. У контексту групе, одговарајући ниво може да буде руководство ентитета који контролише клијента

360.11 A4 Професионални рачуновођа такође може да размотри дискутовање о датом питању са интерним ревизорима, тамо где је применљиво.

Р360.12 Уколико професионални рачуновођа сматра да је руководство укључено у дело које изазива неусклађеност или сумњу на неусклађеност, треба да размотри ово питање са лицима овлашћеним за управљање.

Решавање питања

Р360.13 Приликом дискутовања о неусклађености или сумњи на неусклађеност са руководством, и, тамо где је прикладно, лицима овлашћеним за управљање, професионални рачуновођа треба да их посаветује да предузму одговарајуће и благовремене мере, уколико то већ нису учинили, ради:

- (а) Исправљања, отклањања или ублажавања последица неусклађености;
- (б) Спречавања неусклађености у случајевима када се још увек није десила; или
- (ц) Обелодањивања питања одговарајућем надлежном органу када се то захтева законом или прописима или када се сматра да је неопходно у јавном интересу.

Р360.14 Професионални рачуновођа треба да размотри да ли руководство клијента и лица овлашћена за управљање разумеју своје законске или регулаторне одговорности у погледу неусклађености или сумње на неусклађеност.

360.14 A1 Уколико професионални рачуновођа и лица овлашћена за управљање не разумеју своје законске или регулаторне одговорности у погледу предметног питања, професионални рачуновођа може сугерисати одговарајуће изворе информација или им препоручити да прибаве правни савет.

Р360.15 Професионални рачуновођа треба да поступа у складу са применљивим:

- (а) Законима и регулативом, укључујући законске или регулаторне одредбе, које усмеравају извештавање о неусклађености или сумњи на неусклађеност одговарајућем надлежном органу; и
- (б) Захтевима из стандарда ревизије, укључујући оне који се односе на:
 - Идентификовање и одговарање на неусклађеност, укључујући криминалне радње.
 - Комуникацију са лицима овлашћеним за управљање.
 - Разматрање импликација неусклађености или сумње на неусклађеност на извештај ревизора.

360.15 A1 Неки закони и регулатива могу прописивати период у оквиру којег треба поднети извештај о неусклађености или сумњи на неусклађеност одговарајућем надлежном органу. Комуникација у контексту група

Р360.16 У случајевима када професионални рачуновођа постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност у погледу компоненте у било ком од два случаја наведена у наставку, професионални рачуновођа треба да саопшти то питање партнеру ангажовања на нивоу групе осим уколико то није забрањено законом или регулативом:

- (а) За сврхе ревизије финансијских извештаја групе, тим на ангажовању групе захтева од рачуновође да обави рад на финансијским информацијама повезаним са компонентом групе; или

(б) Рачуновођа је ангажован у спровођењу ревизије финансијских извештаја компоненте за сврхе које не спадају у ревизију групе, на пример, законски обавезна (статутарна) ревизија.

Сва комуникација са партнером на ангажовању на нивоу групе врши се додатно уз решавање предметног питања реши у складу са одредбама у овом одељку.

360.16 A1 Сврха наведене комуникације је да се партнеру у ангажовању на нивоу групе омогући да се информише о предметном питању и утврди, у контексту ревизије групе, да ли је потребно да се то питање реши и ако јесте како да се то уради у складу са одредбама овог одељка. Захтев за комуникацијом из параграфа Р360.16 се примењује без обзира на то да ли партнер у ангажовању на нивоу групе и професионални рачуновођа долазе из исте фирме, односно мреже или не.

Р360.17У случају када партнер ангажовања на нивоу групе постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност, у току ревизије финансијских извештаја групе, партнер ангажовања на нивоу групе треба, да размотри да ли то питање може бити релевантно за једну или више следећих компоненти:

(а) Чије финансијске информације су предмет рада за сврхе ревизије финансијских извештаја групе; или

(б) Чији финансијски извештаји подлежу ревизији за сврхе које не спадају у ревизију групе, на пример, законски обавезна (статутарна) ревизија.

Ово разматрање треба да се врши додатно уз решавање предметног питања у контексту ревизије на нивоу групе у складу са одредбама у овом одељку.

Р360.18 Уколико неусклађеност или сумња на неусклађеност могу да буду релевантне за једну или више компоненти наведених у параграфу Р360.17(а) и (б), партнер ангажовања на нивоу групе треба да предузме кораке за саопштавање предметног питања лицима која обављају рад над компонентама групе, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Уколико је неопходно партнер у ангажовању на нивоу групе треба да изврши одговарајуће упите (било руководства или из јавно доступних информација) о томе да ли релевантна компонента(е) дефинисана у параграфу Р360.17(б) подлеже ревизији и, уколико подлеже, да се у мери у којој је то изводљиво, утврди идентитет ревизора.

360.18 A1 Ова комуникација има за циљ да омогући да лица која су одговорна за рад у таквим компонентама буду информисана о питању и да утврде да ли, и уколико је одговор потврдан, како питање треба да се реши у складу са одредбама у овом одељку. Захтев за комуникацијом се примењује без обзира на то да ли партнер у ангажовању на нивоу групе и лица која раде на датим компонентама долазе из исте фирме, односно мреже или не.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

Р360.19 Професионални рачуновођа треба да процени прикладност одговора руководства и, тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање.

360.19 A1 Релевантни фактори које треба размотрити приликом процене прикладности одговора руководства, и тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање, обухватају да ли:

- је одговор био благовремен;
- је неусклађеност или сумња на неусклађеност адекватно истражена;
- су предузете, или се предузимају, мере на кориговању, отклањању или ублажавању последица сваке неусклађености;
- су предузете, или се предузимају, мере на спречавању неусклађености у случајевима када до ње још није дошло;
- су предузете, или се предузимају, одговарајуће мере за смањење ризика од поновног појављивања, на пример, додатне контроле или обука;
- је неусклађеност или сумња на неусклађеност обелодањена одговарајућем надлежном органу по потреби, и уколико јесте, да ли се обелодањивање чини адекватним.

Р360.20 У светлу одговора руководства и, где је применљиво, лица овлашћених за управљање, професионални рачуновођа треба да утврди да ли су неопходне додатне активности у јавном интересу.

360.20 A1 Утврђивање да ли су неопходне додатне активности, као и њихова природа и обим, зависиће од разних фактора, укључујући:

- Законски и регулаторни оквир.
- Хитност питања.
- У којој мери је питање присутно у целој организацији клијента.

- Да ли професионални рачуновођа наставља да има поверења у интегритет руководства и, где је применљиво, лица овлашћених за управљање.
- Да ли постоји вероватноћа да ће се неусклађеност или сумња на неусклађеност поновити.
- Да ли постоје поуздани докази о стварној или потенцијалној значајној штети по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

360.20 A2 Примери околности које могу узроковати да професионални рачуновођа више нема поверења у интегритет руководства, и где је применљиво, лица овлашћених за управљање обухватају ситуације када:

- Професионални рачуновођа сумња или има доказе о њиховом учествовању или намери да учествују у неусклађености
- Професионални рачуновођа је упознат да они имају сазнања о оваквој неусклађености, и, у супротности са законским или регулаторним захтевима, да нису пријавили, или овластили пријављивање, питања одговарајућем надлежном органу у разумном року.

Р360.21 Професионални рачуновођа треба да практикује професионално просуђивање при утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима. У доношењу одлуке, рачуновођа треба да размотри да ли би разумна и добро информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да је професионални рачуновођа поступио адекватно у јавном интересу.

360.21 A1 Додатне активности професионалног рачуновође могу да обухватају:

- Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу чак и када за то не постоји законски или регулаторни захтев.
- Повлачење из ангажовања и професионалне сарадње када је то дозвољено законом или регулативом.

360.21 A2 Повлачење из ангажовања и професионалне сарадње не може да представља замену за предузимање других активности које могу бити неопходне за остваривање одговорности професионалног рачуновође дефинисаних овим одељком. У појединим правним системима, међутим, могу постојати ограничења у погледу додатних активности које су доступне професионалном рачуновођи. У таквим околностима, повлачење може бити једини доступан правац деловања.

Р360.22 У случајевима када се професионални рачуновођа повукао из професионалне сарадње у складу са параграфима Р360.20 и 360.21 A1, рачуновођа треба, на захтев предложеног рачуновође који га наслеђује у складу са параграфом Р320.8, да предложеном рачуновођи обезбеди све релевантне чињенице и друге информације које се односе на идентификовану или сумњу на неусклађеност. Претходни рачуновођа треба тако да поступи чак и у околностима описаним у параграфу Р320.8(б), када клијент пропусти или одбије да дозволи претходном рачуновођи да разговара о пословању клијента са предложеним рачуновођом, осим ако то није забрањено законом или регулативом.

360.22 A1 Чињенице и друге информације које треба да се обезбеде су оне које би, по мишљењу претходног рачуновође, предложени рачуновођа морао да зна пре него што одлучи да ли да прихвати ангажовање. У одељку 320 обрађена је комуникација са предложеним рачуновођом.

Р360.23 Уколико предложени рачуновођа није у могућности да комуницира са садашњим или претходним рачуновођом, предложени рачуновођа треба да предузме разумне кораке да прибави информације о свим околностима у вези са променом на неки други начин.

360.23 A1 Други начин за прибављање информација о околностима у вези са променом укључују испитивање у вези са клијентом код трећих страна или истраживања података о вишем руководству или лицима овлашћеним за управљање.

360.23 A2 Разматрање питања може подразумевати комплексну анализу и просуђивања, професионални рачуновођа вишег ранга може разматрати:

- интерни консалтинг;
- прибављање правног савета у циљу разумевања опција деловања, као и професионалне или законске импликације предузимања одређеног правца деловања; или
- консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Утврђивање да ли обелоданити питање одговарајућем надлежном органу

360.25 A1 Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу било би забрањено уколико би то било супротно закону или регулативи. У супротном, сврха обелодањивања је да се омогући одговарајућем надлежном органу да покрене истрагу питања и предузимање мера у јавном интересу.

360.25 A2 Утврђивање да ли треба извршити овакво обелодањивање зависи конкретно од природе и обима стварне или потенцијалне штете коју је дато питање узроковало или може да узрокује инвеститорима, повериоцима, запосленима или широј јавности. На пример, професионални рачуновођа може утврдити да је обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу одговарајући правац деловања ако:

- Је ентитет учествовао у подмићивању (на пример, домаћих или иностраних државних званичника за сврхе обезбеђивања великих уговора).
- Је ентитет регулисан законом и питање је од толиког значаја да прети да наруши његову лиценцу за рад.
- Је ентитет котиран на берзи хартија од вредности и питање би могло да резултира негативним последицама по фер и уређено тржиште за хартије од вредности ентитета или да представља системски ризик по финансијска тржишта.
- Постоји значајна вероватноћа да ће ентитет продавати производе који су штетни по јавно здравље или безбедност.
- Организација послодавац промовише план својим клијентима који ће им помоћи у избегавању плаћања пореза.

360.25 A3 Утврђивање да ли треба вршити оваква обелодањивања такође ће зависити од екстерних фактора као што су:

- Да ли постоји одговарајући надлежни орган који може да прими информације и да покрене истрагу предметног питања и предузимање мера. Одговарајући надлежни орган зависиће од природе питања, на пример, регулаторно тело за хартије од вредности у случају лажног финансијског извештавања или агенција за заштиту животне средине у случају кршења закона и регулативе о заштити животне средине.
- Да ли постоји ефективна и поуздана заштита од грађанске, кривичне или професионалне одговорности или одмазде коју пружају закони или регулатива, као што су закони или регулатива који се односе на узбуњиваче.
- Да ли постоје стварне или потенцијалне претње по физичку безбедност професионалног рачуновође или других лица.

Р360.26 Ако професионални рачуновођа утврди да је обелодањивање неусклађености или сумње на неусклађеност одговарајућем надлежном органу одговарајући правац деловања у датим околностима, то се неће сматрати кршењем дужности поверљивости дефинисане параграфом Р114.1(д) овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Рачуновођа такође треба да размотри да ли је примерено да обавести клијента о својим намерама пре обелодањивања предметног питања.

Неминовно кршење кодекса

Р360.27 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може постати упознат са стварним понашањем или намером за које рачуновођа има разлога да верује да би неминовно довело до кршења закона или регулативе што би узроковало значајну штету за инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност. Након разматрања да ли би било прикладно разговарати о том питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање ентитетом, рачуновођа треба да примени професионално просуђивање и може одмах обелоданити питање одговарајућем надлежном органу у циљу спречавања или ублажавања последица оваквог неминовног кршења закона или регулативе. Уколико је обелодањивање извршено, то обелодањивање се сматра дозвољеним по основу параграфа Р114.1(д) овог Кодекса.

Документација

Р360.28 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа треба да документује:

- Начин на који су надређени професионалног рачуновође, ако их има, и лица овлашћена за управљање одговорили на питање.
- Правце деловања које је професионални рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео, имајући у виду тест разумне и информисане треће стране.
- Начин на који се рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу Р360.20.

360.28 A1 Наведено документовање се врши као додатак испуњавању захтева применљивих ревизијских стандарда који се односе на документацију. Међународни стандарди ревизије (ISA), на

пример, захтевају да професионални рачуновођа који спроводи ревизију финансијских извештаја:

- Припреми довољно документације која ће му омогућити да разуме значајна питања која се јављају током ревизије, донете закључке и значајна професионална просуђивања током долажења до ових закључака;
- Документује разговоре о значајним питањима са руководством, лицима овлашћеним за управљање и другима, укључујући природу значајних питања која су разматрана, као и када и са ким су разговори обављени; и
- Документује идентификоване или сумње на неусклађеност, као и резултате разговора са руководством и, где је применљиво, са лицима овлашћеним за управљање и другим странама изван ентитета.

Професионалне услуге које не спадају у ревизију финансијских извештаја

Стицање разумевања о питању и решавање питања са руководством и лицима овлашћеним за управљање

Р360.29 Ако професионални рачуновођа који је ангажован за пружање професионалне услуге која не спада у ревизију финансијских услуга постане упознат са информацијама које се односе на случај неусклађености или потенцијалне неусклађености, професионални рачуновођа треба да настоји да стекне разумевање о датом питању. Ово разумевање треба да укључује природу неусклађености или сумњу на неусклађеност и околности у којима се догодила или ће можда да се догоди.

360.29 A1 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, Међутим, од рачуновође се не очекује да има ниво разумевања закона и регулативе који превазилази ниво који се захтева за улогу рачуновође у организацији у којој је запослен. Да ли одређено дело представља неусклађеност, коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело.

360.29 A2 У зависности од природе и значаја питања, професионални рачуновођа може се консултовати на поверљивој основи са другима унутар фирме, фирме у мрежи или професионалним телом или са правним саветником.

Р360.30 Уколико професионални рачуновођа идентификује или сумња да је дошло или да може да дође до неусклађености, професионални рачуновођа треба да разговара о питању са руководством одговарајућег нивоа. Ако рачуновођа има приступ лицима овлашћеним за управљање, тада треба да разговара са њима када је то прикладно.

360.30 A1 Овакви разговори имају улогу да појасне разумевање професионалног рачуновође о чињеницама и околностима који су релевантни за предметно питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже дато питање.

360.30 A2 Одговарајући ниво руководства са којим се разговара о датом питању је питање професионалног просуђивања. Релевантни фактори које треба размотрити обухватају:

- Природу и околности питања.
- Појединце који су стварно или потенцијално укључени.
- Вероватноћу дослуха.
- Потенцијалне последице.
- Да ли тај ниво руководства може да истражи питање и предузме одговарајуће мере.

Саопштавање питања екстерном ревизору ентитета

360.30 A2 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије

(а) клијенту ревизије фирме, или

(б) једној од компонената клијента ревизије фирме,

рачуновођа треба да саопшти неусклађеност или сумњу на неусклађеност унутар фирме, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Комуникација треба да се обави у складу са протоколима или процедурама фирме. У одсуству оваквих протокола и процедура, рачуновођа треба да комуницира директно са партнером на ангажовању ревизије

Р360.32 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије:

(а) клијенту ревизије фирме у мрежи; или

(б) једној од компонената клијента ревизије фирме у мрежи, професионални рачуновођа треба да размотри да ли да саопшти неусклађеност или сумњу на неусклађеност фирми у мрежи. У одсуству оваквих протокола и процедура, рачуновођа треба да комуницира директно са партнером на ангажовању ревизије.

Р360.33 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије клијенту који није:

(а) клијент ревизије фирме или фирме у мрежи; или

(б) једна од компоненти клијента ревизије фирме или фирме у мрежи, професионални рачуновођа треба да размотри да ли да саопшти неусклађеност или сумњу на неусклађеност фирми која је екстерни ревизор клијента, уколико постоји.

Релевантни фактори за разматрање

360.34 А1 Фактори који су релевантни за разматрање комуникације у складу са параграфима Р360.31 до Р360.33 обухватају:

- Да ли би то било у супротности са законом или регулативом.
 - Да ли постоје ограничења у погледу обелодањивања која намеће регулаторна агенција или надлежни органи у текућој истрази неусклађености или сумње на неусклађеност.
- Да ли је сврха ангажовања истраживање потенцијалне неусклађености унутар ентитета како би му се омогућило да предузме одговарајуће мере.
- Да ли је руководство или лица овлашћена за управљање већ информисало екстерног ревизора ентитета о датом питању.
- Могућ материјални значај питања за ревизију финансијских извештаја клијента, или, у случајевима када се питање односи на компоненту групе, могућ материјални значај за ревизију финансијских извештаја групе.

Сврха комуникације

360.35 А1 У околностима наведеним у параграфима Р360.31 до Р360.33, сврха комуникације је да обезбеди партнеру у ангажовању ревизије да буде информисан о неусклађености или сумњи на неусклађеност и да утврди да ли, и уколико је одговор потврдан, како то питање треба да се реши у складу са одредбама овог одељка.

Разматрање да ли су неопходне додатне активности

Р360.36 Професионални рачуновођа такође треба да размотри да ли су неопходне додатне активности у јавном интересу.

360.36 А1 Да ли су неопходне додатне активности, као и њихова природа и обим, зависиће од фактора као што су:

- законски и регулаторни оквир;
- прикладност и благовременост одговора руководства и, тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање;
- хитност питања;
- учествовање руководства или лица овлашћених за управљање у датом питању;
- вероватноћа значајне штете по интересе клијента, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

360.36 А2 Додатне активности професионалног рачуновође могу обухватати:

- обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу чак и ако за то не постоји законски или регулаторни захтев;
- повлачење из ангажовања и професионалне сарадње када то дозвољавају закон или регулатива.

360.36 А3 При разматрању обелодањивања одговарајућем надлежном органу, релевантни фактори које треба узети у обзир обухватају:

- да ли би то било у супротности са законом или регулативом;
- да ли постоје ограничења у погледу обелодањивања која намеће регулаторна агенција или надлежни органи у текућој истрази неусклађености или сумње на неусклађеност;
- да ли је сврха ангажовања истраживање потенцијалне неусклађености унутар ентитета како би му се омогућило да предузме одговарајуће мере.

Р360.37 Уколико професионални рачуновођа утврди да је обелодањивање неусклађености или сумње на неусклађеност одговарајућем надлежном органу адекватан правац деловања у датим

околностима, то обелодањивање се сматра дозвољеним по основу параграфа Р114.1(д) овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Рачуновођа такође треба да размотри да ли је прикладно информисати клијента о намерама професионалног рачуновође пре обелодањивања питања.

Неминовно кршење кодекса

Р360.38 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може постати упознат са стварним понашањем или намером за које професионални рачуновођа има разлога да верује да би неминовно довело до кршења закона или регулативе што би узроковало значајну штету за инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност. Након разматрања да ли би било прикладно разговарати о том питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање организацијом послодавцем, професионални рачуновођа треба да примени професионално просуђивање и да одлучи да ли ће одмах обелоданити питање одговарајућем надлежном органу у циљу спречавања или ублажавања последица оваквог неминовног кршења закона или регулативе. Ако се обелодањивање изврши, то обелодањивање је дозвољено по основу параграфа Р114.1(д) овог Кодекса.

Тражење савета

360.39 А1 Професионални рачуновођа може да узме у обзир:

- интерни консалтинг,
- прибављање правног савета у циљу разумевања професионалних или законских импликација предузимања одређеног правца деловања, или
- консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Документација

360.40 А1 У погледу постојања неусклађености или сумње на постојање неусклађености, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа се подстиче да документује:

- Питање
- Резултате разговора са руководством и, ако их има, са лицима овлашћеним за управљање и осталим странама
- Начин на који су руководство и, ако их има, лица овлашћена за управљање одговорили на питање.
- Правце деловања које је рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео.
- Начин на који се рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу Р360.36.

**ДЕО 4А – НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА
РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА**

..... Страна

Одељак 400	Примена концептуалног оквира на независност у ангажовањима ревизије и прегледа	118	
Одељак 410	Накнаде	132	
Одељак 411	Политике награђивања и процењивања учинка		136
Одељак 420	Поклони и гостопримство	137	
Одељак 430	Постојећи судски спорови или претње судским спором		138
Одељак 510	Финансијски интереси	139	
Одељак 511	Зајмови и гаранције	144	
Одељак 520	Пословни односи	146	
Одељак 521	Породични и лични односи	148	
Одељак 522	Донедавни рад код клијента ревизије		151
Одељак 523	Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента ревизије	153	
Одељак 524	Запошљавање код клијента ревизије		154
Одељак 525	Привремено ангажовање особља		158
Одељак 540	Дугогодишња сарадња вишег особља (укључујући и ротирање партнера) са клијентом ревизије		159
Одељак 600	Пружање других услуга клијентима ревизије		165
Пододељак 601	– Рачуноводствене и књиговодствене услуге.....		170
Пододељак 602	– Административне услуге.....		173
Пододељак 603	– Услуге процене вредности.....		173
Пододељак 604	– Пореске услуге.....		175
Пододељак 605	– Услуге интерне ревизије.....		181
Пододељак 606	– Услуге у вези система информационих технологија (ИТ).....		184
Пододељак 607	– Услуге пружања подршке у судским споровима.		186
Пододељак 608	– Правне услуге.....		187

Пододељак 609 – Услуге регрутовања	189
Пододељак 610 – Услуге у области корпоративних финансија	191
Одељак 800 Извештаји о финансијским извештајима посебне намене са ограниченим коришћењем и дистрибуцијом (ангажовања ревизије и прегледа) ..	193

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ НЕЗАВИСНОСТИ (ДЕЛОВИ 4А И 4Б)

ДЕО 4А – НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

ОДЕЉАК 400

ПРИМЕНА КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА НА НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

Увод

Опште одредбе

400.1 Јавни интерес и Кодекс захтевају да професионалне рачуновође у јавној пракси буду независне када спроводе ангажовања ревизије и прегледа.

400.2 Овај Део се примењује на ангажовања ревизије и прегледа. Термини “ревизија”, “ревизијски тим”, “ангажовање ревизије”, “клијент ревизије” и “ревизијски извештај” равноправно се примењују на преглед, тим који ради на ангажовању прегледа, ангажовање прегледа, клијент чији се преглед врши и извештај о прегледу.

400.3 У овом Делу, израз „професионални рачуновођа“ односи се на појединце професионалне рачуновође у јавној пракси и њихове фирме.

400.4 ISQC 1 захтева да фирма успостави политике и процедуре које су осмишљене тако да могу да пруже уверавање у разумној мери да фирма, њено особље и, када је применљиво, друге стране које подлежу захтевима у погледу независности (укључујући особље фирме из исте мреже) остају независни када то захтевају релевантни етички захтеви. ISA и ISRE стандарди успостављају одговорности партнера и тимова на нивоу ангажовања ревизије, односно вршења прегледа. Расподела одговорности унутар фирме зависиће од њене величине, структуре и организације. Доста одредби овог Дела не прописују конкретне одговорности за сваког појединца у фирми у односу на радње које се тичу независности, већ се уместо тога служе појмом ‘фирма’ у сврху лакшег упућивања. Одговорност за конкретне активности фирме поверавају конкретним појединцима или групи појединаца (као што је ревизијски тим), у складу са ISQC 1. Поред тога, сваки професионални рачуновођа и даље одговара за усклађеност са свим одредбама које се односе на његове активности, интересе или односе.

400.5 Независност је повезана са принципима објективности. Независност обухвата:

(а) Независност мишљења - начин мишљења који омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам.

(б) Независност деловања - избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да би на основу њих разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, могла да закључи да су интегритет, објективност или професионални скептицизам фирме, односно члана ревизијског тима доведени у питање.

У овом Делу, свако означавање појединца или фирме као „независне“ значи да је тај појединац или фирма постигла усклађеност са одредбама наведеним у овом Делу кодекса.

400.6 Приликом спровођења ангажовања ревизије, Кодекс захтева да фирме поштују основне принципе и да буду независне. У овом Делу Кодекса наведени су посебни захтеви и материјал за примену који показују на који начин треба да се примењује концептуални оквир како би се очувала независност приликом спровођења тих ангажовања. Концептуални оквир из одељка 120 примењује се на независност на исти начин као што се примењује на основне принципе из одељка 110

400.7 У овом Делу Кодекса описане су:

(а) чињенице и околности, укључујући професионалне активности, интересе и односе који узрокују или би могли да узрокују претње независности;

(б) активности, укључујући мере заштите, које би могле да буду прикладне као одговор на такве претње; и

(ц) одређене ситуације када претње није могуће отклонити, односно када нема мера заштите које би могле да их сведу на прихватљив ниво.

Ентитети од јавног интереса

400.8 Неки од захтева и материјала за примену који су наведени у овом Делу Кодекса одражавају обим јавног интереса за одређене ентитете који се дефинишу као ентитети од јавног интереса. Пожељно је да фирме и организације чланице утврде да ли да третирају додатне ентитете, или одређене категорије ентитета као ентитете од јавног интереса зато што имају велики број и широк распон интересних страна. Фактори које треба размотрити обухватају:

- Природу пословања, као што је држање имовине у својству повереника, за велики број интересних страна. Примери могу подразумевати финансијске институције, као што су банке, осигуравајуће компаније и пензијске фондове;
- Величину; и
- Број запослених.

Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције

400.9 Ревизијски извештај може да подразумева ограничену употребу и дистрибуцију. Ако је то случај и ако су испуњени услови наведени у одељку 800, тада захтеви у погледу независности наведени у овом Делу Кодекса смеју да се модификују како је одређено у одељку 800.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа

400.10 Стандарди независности за ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа дати су у делу 4Б – *Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа*

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р400.11 Фирма која спроводи ангажовање ревизије треба да буде независна.

Р400.12 Фирма треба да примењује концептуални оквир дат у Одељку 120 да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које могу да утичу на независност у вези са ангажовањем ревизије.

(Параграфи 400.13 до 400.19 намерно су остављени празни)

Повезани ентитети

Р400.20 По дефиницији, клијент ревизије који је ентитет котиран на берзи, подразумева све ентитете повезане са клијентом ревизије. За све остале клијенте ревизије, помињање клијента ревизије у овом одељку подразумева повезане ентитете над којим клијент ревизије има директну или индиректну контролу. Када ревизијски тим зна или има разлога да верује да су веза или околности у односу на други, повезани ентитет клијента релевантни за процену независности фирме од клијента, ревизијски тим треба да обухвати повезани ентитет приликом идентификовања, процене и одговарања на претње.

(Параграфи 400.21 до 400.29 намерно су остављени празни)

Период у ком се захтева независност

Р400.30 Независност, у смислу који се захтева у овом Делу Кодекса, треба да се одржава током

(а) Периода ангажовања

(б) Периода обухваћеног финансијским извештајима.

400.30 А1 Период ангажовања почиње када ревизијски тим почне да врши ревизијске услуге. Период ангажовања се завршава када се објави ревизијски извештај. Уколико је ангажовање периодичне природе, период трајања ангажовања се завршава каснијим датумом у односу на датум обавештења једне од страна да је професионални однос окончан или датум објављивања коначног ревизијског извештаја.

Р400.31 Ако ентитет постане клијент ревизије у току или након периода на који се односе финансијски извештаји о којима фирма изражава мишљење, фирма треба да утврди да ли су било какве претње које се односе на независност настале по основу:

(а) финансијских или пословних односа са клијентом ревизије током или након периода на које се односе финансијски извештаји, а пре датума прихватања ангажовања ревизије; или

(б) претходних услуга пружених клијенту ревизије од стране фирме или фирме која је члан мреже.

400.31 А1 Претња независности настаје када фирма клијенту ревизије пружа услугу која није услуга уверавања, током или након истека периода обухваћеног финансијским извештајима, али пре него што ревизијски тим почне да врши ревизију, а да та услуга не би била дозвољена током трајања ангажовања.

400.31 А2 Примери за активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве

претње укључују:

- ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа за преглед рада извршеног на ревизији или услугама које нису услуге уверавања, по потреби; или
- ангажовање друге фирме која није члан мреже да оцени резултате пружања услуге која није услуга уверавања или да поново пружи услугу у оној мери у којој је то потребно да би друга фирма могла преузети одговорност за њу.

(Параграфи 400.32 до 400.39 намерно су остављени празни)

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

400.40 A1 У параграфима Р300.9 и Р300.10 наведени су захтеви који се односе на комуникацију са лицима овлашћеним за управљање.

400.40 A2 Чак и када се не захтева од стране Кодекса, применљивих ревизијских стандарда, закона или регулативе, пожељна је стална комуникација између фирме и лица овлашћених за управљање клијентом ревизије у погледу односа и других питања која, по мишљењу фирме, могу значајно да утичу на независност. Таква комуникација омогућава лицима задуженим за управљање да:

(a) размотре мишљење фирме у вези са идентификовањем и проценом претњи у погледу независности,

- (б) размотре на који начин су претње решене, укључујући то да ли су мере заштите, онда када постоје и када могу да се примене, заиста прикладне за постојеће претње, и

(ц) предузму одговарајуће поступке.

Такав приступ може нарочито бити од помоћи у погледу претњи по основу застрашивања и присности.

(Параграфи 400.41 до 400.49 намерно су остављени празни)

Фирме које су чланови мреже

400.50 A1 Фирме често са другим фирмама и ентитетима формирају веће структуре како би повећале своју способност да пруже професионалне услуге. Да ли ове веће структуре чине мрежу зависе од одређених чињеница и околности, а не од тога да ли су фирме и ентитети правно одвојени и различити.

P400.51 Фирма која је члан мреже треба да буде независна од клијената ревизије других фирми у оквиру мреже као што се захтева у овом Делу Кодекса.

400.51 A1 Захтеви независности у овом Делу Кодекса који су применљиви на фирму у мрежи, применљиви су и на било који ентитет који је обухваћен дефиницијом фирме у мрежи, без обзира на то да ли сам ентитет задовољава дефиницију фирме. На пример, консултантска пракса или професионална правна пракса може да буде фирма у мрежи али не и фирма.

P400.52 Када је повезана са већом структуром друге фирме или ентитета, фирма треба да:

(а) Примењује професионално просуђивање да одреди да ли нека већа структура чини мрежу,

(б) Размотри да ли би разумна и добро обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, закључила да су ентитети повезани на такав начин да постоји мрежа.

(ц) Примењује то просуђивање доследно у целој већој структури.

P400.53 Приликом одређивања да ли мрежу чини већа структура фирми и других ентитета, фирма треба да закључи да мрежа постоји када је сврха те веће структуре сарадња и:

(а) јасно је усмерена на дељење профита или трошкова међу ентитетима у оквиру структуре (видети параграф 400.53 A2);

(б) ентитети у оквиру структуре имају заједничко власништво, контролу или руководство.(видети параграф 400.53 A3);

(ц) ентитети у оквиру структуре имају заједничке политике и процедуре контроле квалитета (видети параграф 400.53 A4);

(д) ентитети у оквиру структуре имају заједничку пословну стратегију (видети параграф 400.53 A5);

(е) ентитети у оквиру структуре употребљавају заједничко заштићено име (видети параграфе 400.53 A6, 400.53 A7); или

(ф) ентитети у оквиру структуре деле значајни део професионалних ресурса (видети параграфе 400.53 A8, 400.53 A9).

400.53 A1 Поред аранжмана наведених у P400.53, могући су и други аранжмани између фирми и ентитета у склопу веће организационе структуре која представља мрежу. Међутим, већа структура може имати за циљ само лакшу расподелу посла, што само по себи не задовољава неопходне критеријуме за формирање мреже.

400.53 A2 Само дељење нематеријалних трошкова не чини мрежу само по себи. Поред тога, уколико је дељење трошкова ограничено само на трошкове у вези са развојем ревизијских методологија, приручника или обука, то такође не креира мрежу. Такође, удружење фирме са неповезаним ентитетом у циљу заједничког пружања услуга или развијања производа, такође не чини мрежу само по себи. (видети параграф P400.53(a)).

400.53 A3 Заједничко власништво, контрола или руководство могу да се постигну уговором или другим средствима. (видети параграф P400.53(б)).

400.53 A4 Заједничке политике и процедуре контроле квалитета су оне које су осмишљене, имплементирани и надзиране у целој већој структури (видети параграф P400.53(ц)).

400.53 A5 Заједничка пословна стратегија подразумева уговор од стране ентитета о постизању заједничких стратешких циљева. Ентитет се не сматра фирмом у мрежи само из разлога што сарађује са другим ентитетом искључиво као заједнички одговор на захтев за пружањем професионалне услуге (видети параграф P400.53(д)).

400.53 A6 Заштићено име подразумева заједничке иницијале или заједничко име. Сматра се да нека компанија користи заједничко заштићено име, уколико подразумева, на пример, заједничко заштићено име као део, или додатак имену фирме, када партнер фирме потпише ревизијски извештај (видети параграф Р400.53(е)).

400.53 A7 Чак и у случају када фирма не припада мрежи и не употребљава заједничко заштићено име као део имена фирме, може да изгледа као да припада мрежи, уколико наведе у канцеларијском или промотивном материјалу да је чланица удружења фирми. Сходно томе, уколико се не води рачуна о томе како нека фирма описује своје чланство, може се стећи утисак да та фирма припада мрежи. (видети параграф Р400.53(е)).

400.53 A8 Професионални ресурси подразумевају:

- Заједничке системе које омогућавају фирмама да размене информације попут података о клијенту, евиденције о наплати и роковима;
- Партнере и друго особље;
- Одељења техничке подршке за пружање савета у вези са техничким и стручним питањима, трансакцијама или ангажовањима на основу којих се пружа уверавање;
- Ревизијску методологију или ревизијске приручнике; и
- Обуке и објекте у којима се оне одржавају

400.53 A9 Заједнички професионални ресурси су значајни уколико постоје одређене околности. На пример:

- Ако су заједнички ресурси ограничени на заједничку ревизијску методологију или ревизијске приручнике, без размене информација о кадровима, клијентима или тржишту. У таквим околностима заједничка средства вероватно нису значајна. Исти је случај и у погледу обуке.
- Заједнички ресурси могу да подразумевају размену људства или информација, као када се користе кадрови из заједничког скупа људи, или се формира заједничко одељење за техничку подршку за стручне савете које фирме треба да прате. У таквим околностима, разумна и обавештена трећа страна ће вероватно закључити да су заједнички ресурси значајни. (видети параграф Р400.53(ф)).

Р400.54 Уколико фирма прода део своје праксе, а тај део настави са коришћењем имена или елемента имена фирме или мреже ограничено време, релевантни ентитети треба да одреде на који начин ће објавити да нису фирме у мрежи приликом представљања другим странама.

400.54 A1 Купопродајни уговор може да подразумева, да у ограниченом временском периоду, продати део може да настави са коришћењем имена или елемента имена фирме и ли бреже, чак и ако више није повезан са фирмом или мрежом. У том случају, иако два ентитета послују под заједничким именом, чиње-нично стање је такво да они не припадају већој структури која има за циљ сарадњу. У складу са тим, два ентитета нису фирме у мрежи.

(Параграфи 400.55 до 400.59 намерно су остављени празни)

Општа документација о независности у ангажовањима ревизије и прегледа

Р400.60 Фирма треба да документује закључке у погледу усклађености са овим Делом Кодекса и суштину релевантних разматрања која подржавају те закључке. Сходно томе:

(а) Када су примењене неопходне заштитне мере за свођење претњи на прихватљив ниво, фирма треба да документује природу претње и постојећих или примењених заштитних мера; и

(б) Када је претња захтевала детаљну анализу за утврђивање да ли су заштитне мере биле неопходне, а фирма закључила да нису, јер је претња већ била на прихватљивом нивоу, фирма треба да документује природу претње и логичку подлогу свог закључка.

400.60 A1 Документација обезбеђује доказ о просуђивању професионалног рачуновође приликом доношења закључака у погледу усаглашености са захтевима из овог Дела Кодекса. Одсуство документације, међутим, не одређује да ли је фирма размотрила одређено питање нити да ли је независна.

(Параграфи 400.61 до 400.69 намерно су остављени празни)

Преузимање и спајање

Када преузимање клијента проузрокује претњу

400.70 A1 Као последица преузимања или спајања, ентитет може да постане повезани ентитет клијента ревизије. Претња која утиче на независност и, у складу с тим, способност фирме да настави да ради на ангажовању ревизије може да настане из ранијих или постојећих интереса или односа између фирме, односно фирме у мрежи и таквог повезаног ентитета.

P400.71 У околностима описаним у параграфу 400.70 А1,

(а) фирма треба да идентификује и процени претходне и текуће интересе и односе са повезаним ентитетом, који, узимајући у обзир доступне заштитне мере, могу да утичу на независност, а самим тим и на могућност наставка ангажовања ревизије након ступања на снагу спајања или преузимања; и

(б) У складу са параграфом P400.72, фирма треба да предузме кораке како би се отклонили интереси, односно раскинули односе које овај Кодекс не дозвољава до датума преузимања или спајања

P400.72 Као изузетак од параграфа P400.71 (б), ако интерес или однос не може разумно да се прекине до датума ступања на снагу спајања или преузимања: фирма треба да:

(а) процени значај претње коју узрокује интерес или однос; и

(б) размотри са лицима која су овлашћена за управљање, разлоге из којих интерес или однос не може разумно да се прекине до ступања на снагу спајања или преузимања, и процењени значај претње.

400.72 А1 У неким околностима такав текући интерес или однос који узрокује претњу неће моћи разумно да се прекине до датума ступања на снагу спајања или преузимања. Разлог за то може да буде то што фирма пружа услугу која није услуга уверавања повезаном ентитету, а коју тај ентитет не може на уредан начин да пренесе на другог пружаоца услуга до тог датума

400.72 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње која је настала услед преузимања или спајања када постоје интереси или односи који не могу разумно да се прекину, укључују:

- Природу и значај интереса или односа;
- Природу и значај односа повезаног ентитета (на пример, да ли је повезани ентитет зависни или матични ентитет); и
- Период времена до када интерес или однос могу разумно да се прекину.

P400.73 Уколико, по спровођењу дискусије наведене у параграфу P400.72(б), лица овлашћена за управљање захтевају од фирме да настави са ревизијом, фирма то треба да учини само у случају:

(а) Прекидања интереса или односа у најбржем року и у свим случајевима најкасније у року од шест месеци од ступања на снагу спајања или преузимања;

(б) Да свако лице које има такав интерес или однос, укључујући и оне настале пружањем услуге на основу које се не пружа уверавање, што одељком 600 и укљученим пододељцима не би било дозвољено, не буде члан тима ангажовања ревизије, као ни лице одговорно за преглед контроле квалитета ангажовања; и

(ц) Примене адекватних прелазних мера, по потреби, и њиховог разматрања са лицима овлашћеним за управљање.

P400.73 А1 Примери оваквих прелазних мера обухватају:

- Ангажовање професионалног рачуновође, по потреби, ради прегледа рада ревизије или обављене услуге на основу које се не пружа уверавање;
- Ангажовање професионалног рачуновође, који није члан фирме која изражава мишљење о финансијским извештајима, ради обављања прегледа еквивалентног прегледу контроле квалитета ангажовања; или
- Ангажовање неке друге фирме ради процене резултата услуге на основу које се не пружа уверавање или ангажовање неке друге фирме ради поновног обављања те услуге у обиму на основу којег друга фирма преузима одговорност за ту услугу.

P400.74 Фирма може да заврши значајан део рада ревизије пре ступања на снагу спајања или преузимања и може да буде у могућности да заврши остале ревизијске процедуре у оквиру кратког временског периода. У таквим околностима, уколико лица овлашћена за управљање, захтевају од фирме да заврши ревизију иако се интерес или однос настављају, како је идентификовано у параграфу 400.70 А1, фирма то треба да учини само у следећим случајевима:

(а) ако је извршена процена нивоа претње размотрена са лицима овлашћеним за управљање;

(б) ако поштује захтеве параграфа P400.73(а)-(ц); и

(ц) ако престаје да врши функцију ревизора одмах по објављивању извештаја ревизије.

Услови када је објективност и даље угрожена

Р400.75 Чак и у случају да могу бити испуњени сви захтеви из параграфа Р400.71 до Р400.74, фирма треба да утврди да ли околности идентификоване у параграфу 400.70 А1 узрокују претњу која не може да се реши тако да ће објективност бити угрожена. У таквом случају фирма треба да прекине ангажовање ревизије.

Документација

Р400.76 Фирма треба да документује:

- (а)** све интересе или односе идентификоване у параграфу 400.70 А1.36, који се неће прекинути до ступања на снагу спајања или преузимања, као и разлоге из којих они неће бити прекинути;
- (б)** примењене прелазне мере;
- (ц)** резултате разматрања са лицима овлашћеним за управљање; и
- (д)** образложење зашто ранији и текући интереси и обавезе не стварају претње које остају толико значајне да нарушавају објективност.

(Параграфи 400.77 до 400.79 намерно су остављени празни)

Кршење одредбе о независности за ангажовања ревизије и прегледа

Услови када фирма идентификује кршење

Р400.80 Када фирма закључи да је дошло до кршења захтева из овог Дела Кодекса, фирма треба да:

- (а)** прекине, обустави или елиминише интерес или однос који је узроковао кршење и да одговори на последице кршења;
- (б)** размотри да ли постоје законски или регулаторни захтеви који су применљиви у погледу кршења, и ако постоје:
 - (i)** треба да поштује те захтеве; и .
 - (ii)** треба да размотри извештавање професионалне организације чланице о кршењу, релевантног регулаторног тела или надзорног органа, уколико је овакво извештавање уобичајена пракса или је у одређеном законском систему очекивано.
- (ц)** без одлагања, у складу са својим политикама и процедурама, обавести о кршењу:
 - (i)** партнера на ангажовању;
 - (ii)** лица која су одговорна за политике и процедуре везане за независност;
 - (iii)** остало релевантно особље фирме и, по потреби, мреже; и
 - (iv)** оне који подлежу захтевима у погледу независности из Одељка 4А који треба да предузму одговарајуће мере.
- (д)** процени значај тог кршења и његов утицај на објективност фирме и могућност издавања ревизијског извештаја; и
- (е)** у зависности од значаја кршења одреди
 - (i)** да ли да се прекине ангажовање ревизије; или
 - (ii)** да ли је могуће предузети мере које на задовољавајући начин одговарају на последице кршења и да ли овакве мере могу да се предузму и да ли су прикладне у датим околностима.

Приликом овог утврђивања, фирма треба да примењује професионално расуђивање и да узме у обзир да ли би разумна и информисана трећа страна закључила да ће објективност фирме бити угрожена и да стога фирма не може да изда извештај ревизије.

400.80 A1 Кршење одредбе овог Дела Кодекса може да се догоди упркос томе што фирма има политике и процедуре које су осмишљене да јој обезбеде разумно уверавање да се одржава ниво независности. Као последица кршења може бити неопходно прекинути ангажовање ревизије.

400.80 A2 Значај кршења и његов утицај на објективност фирме и могућност издавања извештаја ревизије зависиће од фактора као што су:

- Природа и трајање кршења;
- Број и природа евентуалних претходних кршења у односу на тренутно ангажовање ревизије;
- Да ли је појединац који је узроковао кршење члан ревизијског тима или други појединац за којег важе захтеви у погледу независности;
- Ако се кршење односи на члана ревизијског тима, улога тог појединца у тиму;
- Ако је кршење узроковано пружањем професионалне услуге, утицај те услуге, уколико постоји, на рачуноводствене евиденције или износе евидентираних у финансијским извештајима о којима фирма изражава мишљење; и
- Обим претњи по основу личног интереса, заступништва, застрашивања или других претњи које су настале услед кршења.

400.80 A3 У зависности од значаја кршења, примери мера које фирма може да размотри да би на задовољавајући начин одговорила на кршење, обухватају:

- Одстрањивање релевантног појединца из ревизијског тима;
- Спровођење додатног прегледа посла ревизије на који је утицало кршење или поновно обављање тог посла у мери у којој је то неопходно, ангажовањем различитог особља; и
- Препоруку да клијент ревизије ангажује другу фирму да изврши или понови ревизијски рад на који је утицало кршење у мери у којој је то неопходно; и
- У случајевима када се кршење односи на услугу која није услуга уверавања, а које утиче на рачуноводствене евиденције или на износ који је евидентиран у финансијским извештајима, ангажовање друге фирме да процени резултате услуге која није услуга уверавања, или ангажовање друге фирме да поново обави услугу која није услуга уверавања у мери у којој је то неопходно, како би се омогућило да преузме одговорност за услугу.

P400.81 Ако фирма утврди да не могу да се предузму мере како би се на задовољавајући начин одговорило на последице кршења, фирма треба да обавести лица овлашћена за управљање што пре могуће и да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања ревизије у складу са свим применљивим законским или регулаторним захтевима. У случајевима када прекид није дозвољен законом или прописима, фирма треба да поштује захтеве који се односе на извештавање и обелодањивање.

P400.82 Ако фирма утврди да могу да се предузму мере како би се на задовољавајући начин одговорило на последице кршења, фирма треба да размотри следећа питања са лицима овлашћеним за управљање:

- (a)** Значај кршења, укључујући његову природу и трајање;
- (б)** На који начин је дошло до кршења и како је идентификовано;
- (ц)** Мере које су предузете или препоручене и образложење фирме о томе зашто ће мере на задовољавајући начин одговорити на последице кршења и омогућити јој да изда извештај ревизије;
- (д)** Закључак да, према професионалном суду фирме, објективност није угрожена и образложење тог закључка; и
- (е)** Кораци које је фирма предузела или које предлаже да би се смањио или избегао ризик од даљих кршења.

Саопштавање информација о кршењу лицима овлашћеним за управљање

400.83 A1 У параграфима P300.9 и P300.10 наведени су захтеви који се односе на комуникацију са лицима овлашћеним за управљање.

P400.84 У вези са кршењем, фирма треба да у писаној форми лицима овлашћеним за управљање саопшти:

- (a)** сва питања која су разматрана у складу са параграфом P400.82 и да постигне слагање са лицима овлашћеним за управљање да мере могу бити предузете или да су већ предузете како би се на задовољавајући начин одговорило на последице кршења; и
- (б)** опис:
 - (i)** политика и процедура фирме које су релевантне за дато кршење и осмишљене да јој обезбеде разумно уверавање да се одржава ниво независности; и
 - (ii)** корака које је фирма предузела, или предлаже да предузме, да би се смањио или избегао ризик од даљих кршења.

P400.85 Уколико се лица овлашћена за управљање не слажу да мере предложене од стране фирме у складу са параграфом P400.80(e)(ii) на задовољавајући начин одговарају на последице кршења, фирма треба да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања ревизије фирме у складу са параграфом P400.81.

До кршења је дошло пре издавања претходног извештаја ревизије

P400.86 Уколико се кршење догодило пре издавања претходног извештаја ревизије, фирма треба да поштује Део 4А у процени значаја кршења и његовог утицаја на објективност фирме и на њену могућност да изда извештај ревизије у текућем периоду.

P400.87 Фирма такође треба да:

- (а) размотри утицај кршења, уколико постоји, на објективност фирме у погледу претходно издатих извештаја ревизије, и могућност повлачења оваквих извештаја ревизије; и
- (б) размотри предметно питање са лицима овлашћеним за управљање.

Документација

P400.88 У циљу постизања усклађености са параграфима P400.80 до P400.87, фирма треба да документује:

- (а) кршење;
- (б) предузете мере;
- (ц) кључне одлуке које су донете;
- (д) сва питања о којима је дискутовала са лицима овлашћеним за управљање; и
- (е) разматрања са чланицом организацијом, релевантним регулаторним телом или телом за надзор.

P400.89 Када фирма наставља са ангажовањем ревизије, треба да документује:

- (а) закључак да, према професионалном расуђивању фирме, објективност није угрожена; и
- (б) образложење зашто су предузете мере на задовољавајући начин одговориле на последице кршења тако да фирма може да изда извештај ревизије.

ОДЕЉАК 410

НАКНАДЕ

Увод

410.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

410.2 Природа и висина накнада и других облика награђивања може да доведе до претњи по основу личног интереса или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Накнаде – релативан износ

Сви клијенти ревизије

410.3 A1 Када укупан износ накнаде, остварен од клијента ревизије, представља велики део укупно остварених накнада фирме која изражава ревизијско мишљење, зависност од тог клијента и забринутост око могућности губљења тог клијента може створити претњу по основу личног интереса и застрашивања.

410.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа дате претње укључују следеће:

- пословну структуру фирме;
- да ли је фирма добро уходана или новооснована; или
- значај клијента за фирму у квалитативном и/или квантитативном смислу.

410.3 A3 Пример активности која би могла да послужи као мера заштите када је потребно да се одговори на такве претње по основу личних интереса или из застрашивања је повећање броја клијената фирме како би се смањила зависност од одређеног клијента услуга ревизије.

410.3 A4 Претња по основу личног интереса или застрашивања, такође, може да настане када остварена накнада од клијента ревизије представља велики део укупног прихода појединог партнера, или велики део укупног прихода поједине канцеларије или фирме.

410.3 A5 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње су:

- значај клијента за партнера или канцеларију у квалитативном и/или квантитативном смислу;
- и
- обим у којем зарада појединог партнера или партнера у канцеларији зависи од накнада остварених од клијента.

410.3 A6 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса или застрашивања обухватају:

- повећање броја клијената фирме како би се смањила зависност од одређеног клијента услуга ревизије;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у ангажовању ревизије ради прегледа обављеног рада.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р410.4 У случају када је клијент ревизије ентитет од јавног интереса и две узастопне године укупне накнаде клијента и са њим повезаних ентитета представљају више од 15% укупне накнаде добијене за изражавање мишљења о финансијским извештајима клијената, фирма треба да:

(а) обелодани лицима овлашћеним за управљање клијента ревизије чињеницу да укупан износ тих накнада представља више од 15% укупне накнаде фирме; и

(б) размотри да ли нека од, у наставку текста, наведених мера заштите може да се примени не претње узроковане укупним износом накнада примљених од клијента, и ако могу, да их примени:

(i) Пре издавања ревизијског мишљења о финансијским извештајима из друге године, професионални рачуновођа, који није члан фирме која изражава мишљење о финансијским извештајима, обавља преглед квалитета контроле тог ангажовања или професионално тело обавља преглед тог ангажовања који је једнак ангажовању прегледа квалитета контроле (“преглед пре издавања”); или

(ii) Након издавања ревизијског мишљења о финансијским извештајима из друге године, а пре

изражавања ревизијског мишљења о финансијским извештајима из треће године, професионални рачуновођа, који није члан фирме која изражава мишљење о финансијским извештајима, или професионално регулаторно тело обављају преглед ревизије из друге године, који је једнак ангажовању прегледа квалитета контроле (“преглед после издавања”).

P410.5 Када укупне накнаде описане у параграфу P410.4 значајно премашују 15%, фирма треба да утврди да ли је ниво те претње такав, да преглед после издавања не би свео ту претњу на прихватљив ниво. У том случају фирма треба да обави преглед пре издавања.

P410.6 Уколико накнаде описане у параграфу P410.4 сваке године наставе да премашују 15%, фирма сваке године треба да:

(а) изврши обелодањивање и разматрање са лицима овлашћеним за управљање питања описаних у параграфу P410.4; и

(б) постигне усклађеност са параграфима P410.4(б) и P410.5

Накнаде – ненаплаћене о року доспећа

410.7 A1 Претња по основу личног интереса може да настане ако значајан део накнада остане ненаплаћен дуже време. Начелно, очекује се да фирма захтева да накнаде буду плаћене пре издавања извештаја. Захтеви и материјал за примену из одељка 511 који се односе на зајмове и гаранције могу да се примене и у ситуацијама када постоје неизмирени доспелих накнаде.

410.7 A2 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса обухватају:

- Делимична наплата неизмирених доспелих накнада
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у ангажовању ревизије ради прегледа обављеног рада.

P410.8 Ако значајан део потраживања од клијента ревизије остане ненаплаћен дуже време, фирма треба да утврди:

(а) да ли се ненаплаћена накнада може сматрати еквивалентом зајма клијенту; и

(б) да ли је прихватљиво да фирма буде поново именована или да настави са ангажовањем ревизије.

Условљене накнаде

410.9 A1 Условљене накнаде су накнаде које су обрачунате на унапред утврђеној основи, повезаној са исходом трансакције или резултатом услуга. Условљена накнада која се фактурише преко посредника је пример индиректне условљене накнаде. За сврхе овог одељка, накнаде се не сматрају условљеним ако их је утврдио суд или други јавни орган.

P410.10 Фирма не треба да директно или индиректно фактурише условљену накнаду за ангажовање ревизије.

P410.11 Фирма или фирма у мрежи не треба да фактурише, директно или индиректно, условљену накнаду за услуге које нису услуге уверавања извршене за клијента ревизије онда када:

(а) накнаду фактурише фирма која даје мишљење о финансијским извештајима и када је износ накнада значајан или се очекује да буде значајан за фирму;

(б) накнаду фактурише фирма у мрежи која учествује у значајном делу ревизије и када је износ накнаде значајан или се очекује да буде значајан за ту фирму; или

(ц) исход услуге која није услуга уверавања и, у складу с тим, износ накнаде зависи од будућег или садашњег просуђивања у вези са ревизијом значајног износа у финансијским извештајима.

410.12 A1 Параграфи P410.10 и P410.11 забрањују да фирма или фирма у мрежи ступа у одређене аранжмане у вези са условљеном накнадом са клијентом ревизије. Чак и у случајевима када одређени договор у вези условљене накнаде није забрањен онда када се клијенту ревизије пружају услуге које нису услуге уверавања, и даље може доћи до настанка претње по основу личног интереса.

410.12 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње су:

- обим могућих износа накнаде;
- да ли одговарајуће надлежно тело утврђује исход питања на основу којег се одређује условљена накнада;
- Обелодањивање намењено циљним корисницима у вези са послом који је обавила фирма и основе за израчунавање накнаде;
- природа услуге; и
- ефекти које догађај или трансакција имају на информације о предметном питању.

410.12 A3 Примери активности које могу да буду заштитне мере у циљу спречавања претње по основу личног интереса су:

- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у вршењу услуга које нису услуге уверавања да прегледа рад извршен од стране фирме;
- Унапред сачињен писани уговор са клијентом у вези са основом за израчунавање накнаде.

ОДЕЉАК 411

ПОЛИТИКЕ НАГРАЂИВАЊА И ПРОЦЕЊИВАЊА УЧИНКА

Увод

411.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

411.2 Политике које фирма користи за процењивање рада или награђивање могу да доведу до претњи по основу личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену,

Опште одредбе

411.3 A1 Када се процењује рад члана ревизијског тима или му се плаћа за продају услуга које нису услуге уверавања које се пружају клијенту ревизије, ниво ове претње зависиће од:

- (a) Односа накнаде појединца или процене перформанси на бази продаје таквих услуга;
- (б) Улоге тог појединца у ревизијском тиму; и
- (ц) Да ли је продаја таквих услуга утицала на одлуку о унапређењу.

411.3 A2 Примери за активности које могу да отклоне такве претње по основу личног интереса укључују:

- ревидирање плана накнаде или процеса процене за тог појединца,
- одстрањивање таквих чланова из ревизијског тима.

411.3 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране члана ревизијског тима.

Р411.4 Фирма не треба да процењује нити да плаћа накнаду кључном партнеру ревизије на бази његовог успеха у продаји услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије тог партнера. Ова одредба нема за циљ забрану уобичајених аранжмана око поделе профита међу партнерима фирме.

ОДЕЉАК 420

ПОКЛОНИ И ГОСТОПРИМСТВО

Увод

420.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

420.2 Примање поклона и гостопримства од клијента ревизије могу да доведу до претњи по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Р420.3 Фирма, фирма у мрежи или члан ревизијског тима не треба да прихвати поклоне или гостопримство, осим када је њихова вредност незнатна и безначајна.

420.3 А1 Ако фирма, фирма у мрежи или члан ревизијског тима понуди или прихвати подстицај клијенту, односно од клијента ревизије, примењују се захтеви и материјал за примену из Одељка 340, и неусклађеност са овим захтевима може да проузрокује претњу која утиче на независност.

420.3 А2 Захтеви наведени у Одељку 340 у вези са нуђењем или прихватањем подстицаја не дозвољавају да фирма, фирма у мрежи или члан ревизијског тима прихвати поклон или гостопримство када је намера да се оствари непримерен утицај на понашање друге особе, чак и када је њихова вредност незнатна и безначајна.

ОДЕЉАК 430

ПОСТОЈЕЋИ СУДСКИ СПОРОВИ ИЛИ ПРЕТЊЕ СУДСКИМ СПОРОМ

Увод

430.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

430.2 Када дође до судског спора, или када постоји вероватноћа да ће доћи до судског спора, може да дође до настанка претњи по основу личног интереса и застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Материјал за примену

Опште одредбе

430.3 A1 Однос између руководства клијента и чланова ревизијског тима мора одликовати потпуна искреност и обелодањивање свих аспеката клијентовог пословања. Фирма, фирма у мрежи или члан ревизијског тима са једне и клијент ревизије са друге стране, могу да постану супротстављене стране ако постоји судски спор или претња судским спором. Такво стање, када постоје супротстављене стране, може да утиче на спремност руководства за потпуно обелодањивање па настају претње по основу личног интереса и застрашивања.

430.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- материјални значај судског спора; и
- да ли се судски спор односи на претходно ангажовање ревизије.

430.3 A3 Ако је у судски спор укључен члан ревизијског тима, пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса или застрашивања је одстрањење тог појединца из тима који ради на ревизији.

430.3 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед извршеног рада.

ОДЕЉАК 510

ФИНАНСИЈСКИ ИНТЕРЕСИ

Увод

510.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

510.2 Постојање финансијског интереса код клијента о којем се пружа уверавање може да доведе до претње по основу личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

510.3 A1 Финансијски интереси се могу држати директно или индиректно путем посредника као што је заједнички фонд, повереништво или труст. Када стварни власник има контролу над посредником или могућност утицаја на одлуке инвестирања, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као директан финансијски интерес. И обратно, када стварни власник финансијског интереса нема контролу над посредником или могућност утицаја на одлуке инвестирања, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као индиректни финансијски интерес.

510.3 A2 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ финансијског интереса. У циљу утврђивања да ли је такав интерес од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбинована нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

510.3 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње по основу личног интереса проузроковане држањем финансијског интереса у клијенту ревизије укључују:

- улогу лица које има финансијски интерес,
- да ли је финансијски интерес директан или индиректан, и
- материјални значај финансијског интереса.

Финансијски интерес држи фирма, фирма у мрежи, члан ревизијског тима или неко други

P510.4 У складу са параграфом P510.5, директан финансијски интерес или значајан индиректан финансијски интерес не може да буде држан од стране:

- (а) фирме или фирме у мрежи;
- (б) члан тима који ради на ревизији или било који члан његове уже породице;
- (ц) партнер у канцеларији где водећи партнер ангажовања ради на пословима у вези са ангажовањем ревизије, или члан уже породице тог партнера; или
- (д) било који други партнер и запослени на управљачким позицијама који клијенту ревизије пружају услуге које нису услуге ревизије, осим оних чије је учешће минимално; или члан уже породице тог појединца.

510.4 A1 Канцеларија у којој водећи партнер ради на пословима ревизије, не мора том партнеру да буде матична. Сходно томе, кад је водећи партнер на ангажовању лоциран у канцеларији различитој од оне у којој су лоцирани други чланови ревизијског тима, код одређивања којој канцеларији је додељен партнер који спроводи ангажовање ревизије, треба користити професионално просуђивање.

P510.5 Као изузетак од параграфа P510.4, члан уже породице идентификован у потпараграфу P510.4(ц) или (д) сме да држи директан или материјално значајан индиректан финансијски интерес у клијенту ревизије, под условом:

- (а) да је члан породице тај финансијски интерес примио у склопу остваривања радничких права, на пример кроз пензиони или план откупа деоница, и да, по потреби, фирма одговори на претњу коју узрокује тај финансијски интерес, или
- (б) да члан породице отуђи или одустане од финансијског интереса чим то буде практично изводљиво када члан породице има или стекне право да то уради, односно, ако је реч о праву на откуп деоница, када члан породице буде могао да искористи то право.

Финансијски интерес у ентитету који контролише клијента ревизије

P510.6 Уколико ентитет има учешће са правом контроле у клијенту ревизије, а клијент је од материјалног значаја за ентитет, нико од наведених не би требало да поседује такав финансијски интерес у том ентитету: фирма у мрежи, члан ревизијског тима или члан његове уже породице.

Финансијски интерес који лице држи у својству повереника

P510.7 Параграф P510.4 се односи и на финансијски интерес у клијенту ревизије који се држи у фонду у ком је фирма, фирма у мрежи или друга особа повереник, осим када:

- (а) нико од наведених није корисник фонда: повереник, члан ревизијског тима, или члан његове уже породице, фирма или фирма у мрежи;
- (б) интерес који фонд има код клијента ревизије није материјално значајан за фонд;
- (ц) фонд није у могућности да врши значајан утицај на клијента ревизије; и
- (д) нико од наведених не може значајно да утиче на одлуке о улагању које се тичу финансијског интереса код клијента ревизије: повереник, члан ревизијског тима, или члан његове уже породице, фирма или фирма у мрежи.

Заједнички финансијски интереси са клијентом ревизије

P510.8 (а) Фирма, фирма у мрежи, члан ревизијског тима или било који члан уже породице те особе не смеју да имају финансијски интерес у ентитету ако и клијент ревизије има финансијски интерес у том ентитету, осим у случају да:

- (i) ти финансијски интереси нису значајни за фирму, фирму у мрежи, члана ревизијског тима и члана уже породице те особе, као и за клијента ревизије, како је применљиво; или
- (ii) клијент ревизије нема значајан утицај над ентитетом.
- (б) Да би особа која има финансијски интерес описан у параграфу P510.8 (а) могла да постане члан ревизијског тима, она или члан њене најуже породице мора да:
 - (i) отуђи интерес; или
 - (ii) отуђи довољно велики удео интереса да остатак престане бити значајан.

Ненамерно стечен финансијски интерес

P510.9 Уколико фирма, фирма у мрежи или партнер или запослени фирме или фирме у мрежи, или члан уже породице тог појединца, добије директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес у клијенту ревизије, на пример, путем наследства, поклона, или као резултат спајања, а такав интерес није дозвољен одредбама овог одељка:

(а) Уколико је интерес добила фирма, фирма у мрежи или партнер или запослени фирме или фирме у мрежи, или члан уже породице тог појединца, финансијски интерес треба моментално да се отуђи, или да се отуђи довољан износ индиректног материјалног финансијског интереса тако да преостали интерес више не буде материјално значајан; или

- (б) (i) Уколико је интерес добио члан тима на ангажовању ревизије или члан уже породице тог појединца, појединац који је добио финансијски интерес моментално треба да отуђи тај финансијски интерес, или да отуђи довољан износ индиректног финансијског интереса тако да преостали интерес више не буде материјално значајан; или.

(ii) Након отуђивања финансијског интереса, по потреби, друштво ће решити насталу претњу.

Финансијски интереси – остале околности

Ужа породица

510.10 A1 Претња по основу личног интереса, присности или застрашивања може настати ако члан ревизијског тима или члан уже породице тог појединца, или фирма или фирма у мрежи, има финансијски интерес код ентитета када је познато да и директор, члан органа или контролни власник клијента ревизије такође имају финансијски интерес код истог ентитета.

510.10 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- Улога професионалца у ревизијском тиму;
- Да ли је власништво над ентитетом концентрисано или дисперзовано?
- Да ли интерес пружа инвеститору могућност да контролише или значајно утиче на ентитет? и
- Материјални значај финансијског интереса.

510.10 A3 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање члана који има финансијски интерес из ревизијског тима.

510.10 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву

претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед извршеног рада.

Блиски сродници

510.10 A5 Претња по основу личног интереса може да настане када члан ревизијског тима зна да његов блиски сродник поседује директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије.

510.10 A6 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- Природу односа између члана ревизијског тима и блиског сродника;
- Да ли је финансијски интерес директан или индиректан; и
- Материјални значај финансијског интереса блиског сродника .

510.10 A7 Примери активности које могу да отклоне такве претње по основу личног интереса укључују:

- да блиски сродник, у најкраћем могућем року, отуђи укупан финансијски интерес или довољан део индиректног финансијског интереса тако да преостали интерес више није материјално значајан,
- одстрањивање таквих чланова из ревизијског тима.

510.10 A8 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед извршеног рада.

Остале особе

510.10 A9 Претња по основу личног интереса може да настане ако члан ревизијског тима зна да следеће особе имају финансијски интерес у клијенту ревизије:

- партнери и запослени фирме или фирме у мрежи, осим оних којима параграф Р510.4 експлицитно забрањује да држе такве финансијске интересе, или чланове њихове уже породице;
- појединце који имају блиске личне односе са чланом ревизијског тима.

510.10 A10 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- организациона, оперативна и извештајна структура фирме; и
- природа односа између тих појединаца и члана ревизијског тима.

510.10 A11 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса је искључивање члана који има финансијски интерес из ревизијског тима.

510.10 A12 Примери активности које могу да служе као заштитне мере за такву претњу по основу личног интереса су:

- искључивање тог члана ревизијског тима из процеса доношења значајних одлука у вези са ангажовањем ревизије; и
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране тог члана ревизијског тима.

Планови дефинисаних пензионих примања фирме или фирме у мрежи

510.10 A13 Претња по основу личног интереса може да настане ако план дефинисаних пензионих примања фирме или фирме у мрежи обухвата директан или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије.

ОДЕЉАК 511

ЗАЈМОВИ И ГАРАНЦИЈЕ

Увод

511.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

511.2 Зајам или давање гаранција на зајам дат или узет од клијента ревизије може да доведе до претње по основу личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

511.3 A1 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ зајма или гаранције. У циљу утврђивања да ли је такав зајам или гаранција од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбиновану нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

Давање зајма или гаранције на зајам клијенту ревизије

P511.4 Фирма, фирма и мрежи или члан ревизијског тима, или члан његове уже породице не треба да одобри зајам или гаранцију за зајам клијенту ревизије, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан за:

- (a) фирму, фирму у мрежи односно појединца који даје зајам или гаранцију, по потреби, и
- (б) клијента.

Зајмови и гаранције од клијента који је банка или слична институција

P511.5 Фирма, фирма и мрежи или члан ревизијског тима, или члан његове уже породице не треба да прихвати зајам или гаранцију за зајам од клијента ревизије који је банка или слична установа, осим уколико је тај зајам или гаранција узета по редовном поступку, процедурама и условима.

511.5 A1 Примери таквих зајмова укључују зајмове гарантоване хипотеком на кућу, банковна прекорачења, зајмове за набавку кола и кредитне картице.

511.5 A2 Уколико фирма или фирма у мрежи прими зајам од клијента ревизије, или има гаранцију зајма од клијента ревизије, који је банка или слична институција, по редовном поступку, процедурама и условима, зајам би могао да узрокује претњу по основу личног интереса уколико је тај зајам материјално значајан за клијента ревизије или фирму која узима зајам.

511.5 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, који није члан ревизијског тима и долази из фирме у мрежи која није корисник зајма, да изврши преглед извршеног рада.

Депозити или брокерски рачуни

P511.6 Фирма, фирма и мрежи или члан ревизијског тима, или члан његове уже породице не треба да има депозите или брокерски рачун код клијента ревизије који је банка, брокерска кућа или слична институција, осим ако те депозите или рачуне немају по редовним комерцијалним условима.

Зајмови и гаранције од клијента који није банка или слична институција

P511.7 Фирма, фирма и мрежи или члан ревизијског тима, или члан његове уже породице не треба да прихвати зајам или гаранцију за зајам од клијента ревизије, а клијент није банка или слична институција, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан за:

- (a) фирму, односно члана ревизијског тима и члана уже породице, и
- (б) клијента.

ОДЕЉАК 520

ПОСЛОВНИ ОДНОСИ

Увод

520.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

520.2 Близак пословни однос са клијентом ревизије или његовим руководством може да доведе до претње по основу личног интереса или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

520.3 A1 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ финансијског интереса и „значај“ пословног односа. У циљу утврђивања да ли је такав финансијских интерес од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбинована нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

520.3 A2 Примери блиских пословних односа који настају услед комерцијалних односа и заједничких финансијских интереса обухватају:

- Поседовање материјално значајног финансијског интереса у заједничком подухвату са клијентом ревизије или са власником који има контролни пакет, директором, чланом органа или другим појединцем на вишој руководећој функцији код тог клијента;
- Аранжмане на основу којих се једна или више услуга или производа фирме или фирме у мрежи комбинују са једном или више услуга или производа клијента, као и рекламирање таквих комбинација са позивом на обе стране; и
- Аранжмане у вези са дистрибуцијом или маркетингом, по којима фирма или фирма у мрежи дистрибуира или промовише производе или услуге клијента, или клијент дистрибуира или промовише производе или услуге фирме или фирме у мрежи

Пословни односи фирме, фирме у мрежи, члана ревизијског тима или чланова уже породице

P520.4 Фирма, фирма и мрежи или члан ревизијског тима, не треба да има блиске пословне односе са клијентом ревизије или његовим руководством, осим уколико је тај финансијски интерес материјално безначајан, а пословни однос безначајан за клијента или његово руководство и фирму, фирму у мрежи односно члана ревизијског тима, по потреби.

520.4 A1 Претња по основу личног интереса или застрашивања може да настане ако постоји близак пословни однос између клијента ревизије или његовог руководства и чланова уже породице члана ревизијског тима.

Заједнички интерес у ентитету са концентрисаном контролом

P520.5 Фирма, фирма у мрежи или члан ревизијског тима, односно његова ужа породица не треба да имају пословни однос који укључује интерес код ентитета са концентрисаном контролом, при чему клијент ревизије, односно његов директор или члан органа клијента, или било која група у оквиру клијента, такође поседују интерес код тог ентитета, осим ако:

(а) је тај пословни однос безначајан за фирму, фирму у мрежи, или за појединца, по потреби, и за клијента;

(б) финансијски интерес није материјално значајан за инвеститора, или групу инвеститора; и

(ц) тај интерес не даје инвеститору или групи инвеститора могућност да контролишу ентитет са концентрисаном контролом.

Куповина робе или услуга

520.6 A1 Набавка робе и услуга од клијента ревизије од стране фирме, фирме у мрежи или члана ревизијског тима, или чланова уже породице тог појединца обично неће створити претњу независности, под условом да је та трансакција у оквиру уобичајеног пословања и на вољној основи. Међутим, те трансакције могу бити такве природе или обима да стварају претњу по основу личног интереса.

520.6 A2 Примери активности које могу да уклоне такву претњу по основу личног интереса су:

- отклањање таквих трансакција, или смањење њиховог обима; или

- искључивање релевантног појединца из ревизијског тима.

ОДЕЉАК 521

ПОРОДИЧНИ И ЛИЧНИ ОДНОСИ

Увод

521.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

521.2 Породични и лични однос са особљем клијента ревизије може да доведе до претње по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

521.3 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану као последица постојања породичних и личних односа између члана ревизијског тима и директора, члана органа или неких лица запослених код клијента ревизије, у зависности од њихове улоге.

521.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- одговорности појединца у ревизијском тиму,
- улогу члана породице или другог појединца у оквиру клијента и блискост односа.

Члан уже породице члана ревизијског тима

521.4 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану када је члан уже породице члана ревизијског тима запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине клијента.

521.4 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај члана уже породице; и
- улога члана ревизијског тима.

521.4 A3 Пример активности којом може да се уклони таква претња по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из ревизијског тима.

521.4 A4 Пример активности која може да буде заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности ревизијског тима, тако да се тај члан ревизијског тима не бави питањима која су у делокругу одговорности члана његове уже породице.

P521.5 Лице не треба да буде члан ревизијског тима када је члан уже породице члана ревизијског тима:

(а) директор или члан органа код клијента ревизије; или

(б) запослен на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента и састављање финансијских извештаја, о којима фирма изражава мишљење; или

(ц) је био на таквом положају током било ког периода који је обухваћен ангажовањем или финансијским извештајима.

Блиски сродници члана ревизијског тима

521.6 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану када је блиски сродник члана ревизијског тима:

(а) директор или члан органа код клијента ревизије; или

(б) запослен на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента и састављање финансијских извештаја, о којима фирма изражава мишљење.

521.6 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- природу односа између члана ревизијског тима и његовог блиског сродника;
- положаја његовог блиског сродника; и
- Улоге члана ревизијског тима у ревизијском тиму.

521.6 A3 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из ревизијског тима.

521.6 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности ревизијског

тима, тако да се тај члан ревизијског тима не бави питањима која су у делокругу одговорности његовог блиског сродника.

Остале блиске везе члана ревизијског тима

P521.7 Члан ревизијског тима треба да се консултује у складу са политикама и процедурама фирме о томе да ли члан ревизијског тима има блиску везу са особом која није члан његове уже породице или блиски сродник, али која је:

(а) директор или члан органа клијента ревизије; или

(б) запослени, на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење.

521.7 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње по основу личног интереса, присности или застрашивања проузроковане таквим односом укључују:

- природу односа између тог појединца и члана ревизијског тима;
- положај појединца у организацији клијента; и
- улога тог члана ревизијског тима у ревизијском тиму.

521.7 A2 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из ревизијског тима.

521.7 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности ревизијског тима, тако да се тај члан ревизијског тима не бави питањима која су у делокругу одговорности лица са којим постоји близак однос.

Односи партнера и запослених фирме

P521.8 Партнери и запослени фирме треба да се консултују у складу са политикама и процедурама фирме ако су свесни постојања личног или породичног односа између:

(а) партнера или запосленог у фирми који није члан ревизијског тима; и

(б) директора или члана органа, клијента ревизије или запосленог на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење.

521.8 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње по основу личног интереса, присности или застрашивања проузроковане таквим односом укључују:

- природу односа између партнера или запосленог у фирми и директора или члана органа или запосленог код клијента;
- степен интеракције партнера или запосленог у фирми са ревизијским тимом;
- положај појединца у организацији клијента; и
- улога тог члана ревизијског тима у ревизијском тиму.

521.8 A2 Примери активности које могу да служе као заштитне мере за такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања су:

- Структурирање одговорности партнера или запосленог ради смањења потенцијалног утицаја на ангажовање ревизије; или
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши проверу обављених послова.

ОДЕЉАК 522

ДОНЕДАВНИ РАД КОД КЛИЈЕНТА РЕВИЗИЈЕ

Увод

522.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

522.2 Ако је члан ревизијског тима донедавно радио као директор, члан органа или запослени код клијента ревизије, може да настане претња по основу личног интереса, самоконтроле или присности. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Рад током периода обухваћеног ревизијским извештајем

P522.3 У ревизијски тим не треба да буде укључен појединац који је током периода обухваћеног ревизијским извештајем:

- радио као руководиоца или директор клијента ревизије; или
- био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на припрему књиговодства клијента или финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

Рад пре периода обухваћеног ревизијским извештајем

522.4 A1 Претња по основу личног интереса, присности или застрашивања може да настане ако је, пре периода обухваћеног ревизијским извештајем, члан ревизијског тима:

- радио као руководиоца или директор клијента ревизије; или
- био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на припрему књиговодства клијента или финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.
- На пример, претње би настале ако одлука коју је донео, или посао који је обавио тај појединац у периоду док је био запослен код клијента, треба да буду процењени у текућем периоду као део ангажовања ревизије.

522.4 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај који је тај појединац имао код клијента;
- дужина временског периода од тренутка када је тај појединац напустио клијента; и
- улога коју тај члан ревизијског тима има у ревизијском тиму.

522.4 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране члана ревизијског тима.

ОДЕЉАК 523

АНГАЖОВАЊЕ У СВОЈСТВУ ДИРЕКТОРА ИЛИ ЧЛАНА ОРГАНА КОД КЛИЈЕНТА РЕВИЗИЈЕ

Увод

523.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

523.2 Уколико је члан ревизијског тима ангажован као директор или члан органа код клијента ревизије, може да настане претња по основу самоконтроле или личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Ангажовање у својству директора или члана органа

P523.3 Ни партнер, ни запослени у фирми или фирми у мрежи не треба да раде у својству директора или члана органа код клијента ревизије.

Рад у својству секретара компаније

P523.4 Ни партнер, ни запослени у фирми или фирми у мрежи не треба да раде у својству секретара компаније код клијента ревизије, осим ако:

(а) је таква пракса дозвољена локалним законским прописима, професионалним правилима или праксом

(б) руководство доноси све релевантне одлуке

(ц) врши функције које су рутинске и формално-административне природе, као што су израда записника и вођење рачуна о законом прописаним извештајима.

523.4 A1 Положај секретара компаније има у различитим правним системима различите импликације. Његове обавезе могу варирати од административних обавеза (као што је руковођење особљем и вођење евиденције и регистара компаније), до различитих обавеза као што је обезбеђивање да се компанија придржава прописа или пружање савета у вези са питањима корпоративног управљања. Обично, тај положај имплицира блиску повезаност са ентитетом. Сходно томе, уколико партнер или запослени у фирми или фирми у мрежи ради у својству секретара компаније код клијента ревизије, настаје претња. (Више информација о пружању услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије дато је у Одељку 600, *Пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије*).

ОДЕЉАК 524

ЗАПОШЉАВАЊЕ КОД КЛИЈЕНТА РЕВИЗИЈЕ

Увод

524.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

524.2 Запослење код клијента ревизије може да проузрокује претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Сви клијенти ревизије

524.3 A1 Претња по основу присности или застрашивања може да настане када је било ко од наведених лица било члан ревизијског тима или партнер фирме или фирме у мрежи:

- директор или члан органа код клијента ревизије; или
- запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење.

Ограничења за бивше partnере или чланове ревизијских тимова

P524.4 Фирма треба да се увери да не постоји значајан однос између фирме или фирме у мрежи и:

- (a) бившег партнера који је запослен код клијента ревизије; или
- (б) бившег члана ревизијског тима који је запослен код клијента ревизије,

Ако је било који од њих запослен код клијента ревизије као:

- (i) директор или члан органа; или
- (ii) запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење

Значајан однос наставља да постоји између фирме или фирме у мрежи и појединца, осим у случају када:

- (a) појединац нема право ни на какве бенефиције, нити исплате од стране фирме, сем када се оне врше у складу са фиксним, унапред утврђеним аранжманима,
- (б) било који износ који се дугује том појединцу није од материјалног значаја за фирму или фирму у мрежи; и
- (ц) појединац не учествује нити делује тако да изгледа као да учествује, у пословима фирме или у другим професионалним активностима.

524.4 A1 Чак и када су испуњени захтеви из параграфа P524.4, може да настане претња по основу присности или застрашивања.

524.4 A2 Претња по основу присности или застрашивања може такође да настане када бивши партнер фирме или фирме у мрежи буде запослен на једној од позиција описаној у параграфу 524.3 A1, а ентитет у ком је запослен накнадно постане клијент ревизије.

524.4 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај који то лице заузима код клијента;
- сарадњу коју ће то лице имати са ревизијским тимом;
- дужину временског периода од тренутка када је то лице било члан ревизијског тима, односно партнер фирме; и
- ранији положај које је то лице имало у ревизијском тиму, или у фирми. На пример, да ли је тај појединац био одговоран за одржавање редовног контакта са руководством клијента или лицима овлашћеним за управљање.

524.4 A4 Примери активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу присности или застрашивања укључују:

- измену плана ревизије;
- одређивање појединца за ревизијски тим, који имају довољно искуства у односу на лице које се тек запослило код клијента; или
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, ради прегледа посла који је обавио бивши члан ревизијског тима.

Услови у случају запошљавања члана ревизијског тима код клијента

P524.5 Фирма или фирма у мрежи треба да има политике и процедуре које захтевају од чланова ревизијског тима да обавесте фирму о преговорима у вези са запошљавањем код клијента.

524.5 A1 Претња по основу личног интереса настаје када члан ревизијског тима учествује у ангажовању ревизије, знајући да ће се, или да се може запослити код клијента ревизије у неко будуће време.

524.5 A2 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса је искључивање члана из ревизијског тима.

524.5 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед свих значајних просуђивања извршених од стране тог члана док је био у ревизијском тиму.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Кључни партнери ревизије

P524.6 У складу са параграфом P524.8, ако појединац који је био кључни партнер у фирми током ревизије ентитета од јавног интереса, буде запослен код клијента ревизије као:

(a) директор или члан органа тог ентитета; или

(b) запослени на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење,

сматрало би се да је независност нарушена, осим у случају када по престанку деловања партнера као кључног партнера ревизије,

(i) ентитет од јавног интереса изда финансијске извештаје који су били предмет ревизије и који обухватају период од не мање од дванаест месеци, а

(ii) партнер није био члан ревизијског тима који је обавио ревизију тих финансијских извештаја.

Партнер на вишој или руководећој позицији (извршни директор или слично)

P524.7 У складу са параграфом P524.8 ако појединац који је био партнер на вишој или руководећој позицији (извршни директор или слично) у фирми, буде запослен у ентитету од јавног интереса као:

(a) директор или члан органа тог ентитета; или

(b) запослени на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење,

сматрало би се да је независност нарушена, осим у случају да је прошло не мање од дванаест месеци откад је тај појединац престао да буде партнер на вишој или руководећој позицији (извршни директор или слично)

Пословне комбинације

P524.8 Као изузетак од параграфа P524.6 и P524.7, сматра се да независност није нарушена ако су околности наведене у тим параграфима настале као резултат пословне комбинације, и:

- (а)** позиција није установљена у оквиру те пословне комбинације;
- (б)** све бенефиције, и исплате од стране фирме бившем партнеру су измирене у потпуности, осим уколико се оне врше у складу са фиксним, унапред утврђеним аранжманима, а било који износ који се дугује том појединцу није од материјалног значаја за фирму односно фирму у мрежи, по потреби;
- (ц)** бивши партнер не учествује нити делује тако да изгледа као да учествује, у пословима или у другим професионалним активностима фирме или фирме у мрежи; и
- (д)** фирма је размотрила положај који има бивши партнер код клијента ревизије у дискусији са лицима овлашћеним за управљање.

ОДЕЉАК 525

ПРИВРЕМЕНО АНГАЖОВАЊЕ ОСОБЉА

Увод

525.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

525.2 Привремено ангажовање особља фирме код клијента ревизије може да створи претњу по основу самоконтроле, заступништва или присности. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

525.3 A1 Примери активности које могу да буду заштитне мере у циљу спречавања претње која настаје као резултат ангажовања особља фирме код клијента ревизије, укључују:

- Обављање додатног прегледа посла који је обавило привремено ангажовано особље може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле;
- Неукључивање особља које је било привремено ангажовано код клијента у ревизијски тим може да буде одговор на претњу по основу присности или заступништва.
- Привремено ангажовано особље не би требало да има одговорност за ревизију, функције или активности које је обављало током привременог ангажовања код клијента ревизије може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.

525.3 A2 Када привремено ангажовање особља фирме или фирме у мрежи код клијента ревизије створи претњу по основу присности или заступништва, тако да фирма или фирма у мрежи постаје све више блиска мишљењима и интересима руководства, често на располагању нема заштитних мера.

P525.4 Фирма или фирма у мрежи не треба да дозволи свом особљу да буде привремено ангажовано код клијента ревизије, осим у следећим случајевима

(а) Ако се помоћ пружа током кратког временског периода,

(б) Особље не учествује у пружању услуга које нису услуге уверавања, а које нису дозвољене одредбама Одељка 600 и његових пододељака; и

(ц) Особље не преузима обавезе руковођења, а клијент ревизије је одговоран за руковођење и надгледање активности особља

ОДЕЉАК 540

ДУГОГОДИШЊА САРАДЊА ВИШЕГ ОСОБЉА (УКЉУЧУЈУЋИ И РОТИРАЊЕ ПАРТНЕРА) СА КЛИЈЕНТОМ РЕВИЗИЈЕ

Увод

540.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

540.2 Учествовање истог особља са већом одговорношћу на ангажовању ревизије, у дужем временском периоду може да створи претње по основу присности и личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

540.3 A1 Иако је разумевање клијента ревизије и његовог окружења од кључног значаја за квалитет ревизије, могло би да дође до настанка претње по основу присности када је члан ревизијског тима дуго повезан са:

- (a) клијентом ревизије и његовим пословањем;
- (б) вишим руководством клијента ревизије; или
- (ц) финансијским извештајима о којима фирма треба да изрази мишљење или финансијским подацима који чине основу тих финансијских извештаја.

540.3 A2 Претња по основу личног интереса може настати као резултат забринутости особе да ће изгубити вишегодишњег клијента или њене заинтересованости да задржи близак лични однос са чланом вишег руководства или лицима овлашћеним за управљање. Таква претња би могла непримерено да утиче на просуђивање те особе.

540.3 A3 Фактори који су релевантни за процењивање нивоа такве претње по основу присности или личног интереса укључују:

- (a) у односу на појединца:
 - укупно трајање односа појединца са клијентом, укључујући то да ли је тај однос постојао и док је појединац радио за другу фирму;
 - колико дуго је тај појединац члан тима који ради на датом ангажовању и врсту послова које врши;
 - у којој мери кадрови вишег ранга руководе, врше преглед и надзор рада тог појединца;
 - у којој мери тај појединац, на основу свог ранга, може да утиче на исход ревизије у смислу, на пример, доношења кључних одлука или усмеравања рада других чланова тима који ради на ангажовању;
 - блискост личног односа појединца са вишим руководством или лицима овлашћеним за управљање;
 - природу, учесталост и обим интеракције између датог појединца и вишег руководства или особа овлашћених за управљање;
- (б) у односу на клијента ревизије:
 - природу или сложеност проблема клијента у вези са рачуноводством и финансијским извештавањем и да ли су забележене неке промене у вези са тим проблемима;
 - да ли је у скорије време било промена у вишем руководству, односно међу лицима овлашћеним за управљање;
 - да ли је било структурних промена у организацији клијента које би могле да утичу на природу, учесталост и обим интеракција које би појединац могао да има са вишим руководством или лицима овлашћеним за управљање.

540.3 A4 Комбинација два или више фактора може да доведе до повећања или смањења нивоа претње. На пример, претње по основу присности које су се развиле постепено као резултат све ближег односа између неке особе и члана вишег руководства клијента могле би да се смање ако би тај члан вишег руководства клијента напустио своју функцију.

540.3 A5 Пример активности којом би могле да се отклоне претње по основу присности и личног интереса настале услед тога што је лице дуже време било ангажовано на некој ревизији је искључивање тог појединца из ревизијског тима у оквиру ротирања особља.

540.3 A6 Примери активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву

претњу по основу присности или личног интереса укључују:

- промене функције коју има члан ревизијског тима или врсте и обима послова које обавља;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, који није био члан ревизијског тима, ради прегледа рада који је извршило одређено лице; или
- редовне независне интерне или екстерне контроле квалитета ангажовања.

P540.4 Ако фирма одлучи да од насталих претњи може да се заштити једино тако што ће ротирањем особља одређено лице да се искључи из ревизијског тима, мора да се одреди одговарајући период током ког то лице неће:

- (а) бити члан тима који ради на ангажовању ревизије;
- (б) вршити контролу квалитета ангажовања ревизије; или
- (ц) имати директан утицај на исход ангажовања ревизије.

Овај период мора да буде довољно дуг да омогући одговор на претње по основу присности и личног интереса. Када је реч о ентитетима од јавног интереса, примењују се параграфи P540.5. до P540.20.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

P540.5 Уз уважавање параграфа P540.7 до P540.9, када је реч о ревизији ентитета од јавног интереса, лице не треба да врши ниједну од следећих дужности или комбинацију тих дужности у периоду који прелази седам година укупно (у даљем тексту: „период континуираног рада“):

- (а) партнер у ангажовању;
- (б) лице именовано да обавља послове прегледа контроле квалитета ангажовања; или
- (ц) било коју од дужности кључног партнера ангажовања ревизије.

По истеку периода континуираног рада, лице треба да обавља послове у „периоду мировања“ према одредбама датим у параграфима P540.11. до P540.19.

P540.6 При израчунавању периода континуираног рада бројање година не треба да се врши испочетка осим ако особа престане да врши било коју од функција наведених у параграфу P540.5. (а), (б) и (ц) на минималан период. Минималан период је непрекидан период који је у најмањој мери једнак периоду мировања утврђеном у складу са параграфима од P540.11 до P540.13 у односу на тачну функцију коју је то лице вршило у години непосредно пре престанка таквог рада.

540.6 A1 На пример, лице која је четири године вршило функцију партнера ангажовања и након тога престало да је врши на период од три године, на истом ангажовању ревизије може да настави да ради као кључни партнер још три године (што ће у збиру бити седам година). Након тога, лице мора да прође кроз период мировања у складу са параграфом P540.14.

P540.7 Као изузетак од параграфа P540.5, кључним партнерима ревизије чији континуитет рада је од посебног значаја за квалитет ревизије може, у ретким случајевима узрокованим непредвиђеним околностима на које фирма не може да утиче уз сагласност лица овлашћених за управљање, бити дозвољено да наставе да врше функцију кључног партнера ревизије додатних годину дана, све док може да се отклони претња независности или да се сведе на прихватљив ниво.

540.7 A1 На пример, кључни партнер ревизије сме да настави да врши ту функцију у ревизијском тиму додатних годину дана када услед непредвиђених околности, као што је озбиљна болест особе која је требало да га замени, обавезно ротирање није изводљиво. У том случају, фирма треба да лицима овлашћеним за управљање објасни разлоге зашто није могуће да се изврши планирано ротирање и разговара са њима о потреби за евентуалним увођењем заштитних мера како би се ублажиле све настале претње.

P540.8 Када клијент ревизије постане ентитет од јавног интереса, приликом одређивања када одређени појединац треба да буде замењен, фирма треба да размотри дужину времена у којем је радио као кључни партнер ревизије код клијента пре него што је клијент постао ентитет од јавног интереса. Уколико је тај појединац радио код клијента ревизије као кључни партнер ревизије пет или мање година до тренутка када је клијент постао ентитет од јавног интереса, пре него што буде замењен може да настави да ради још седам година минус број година које је већ одслужио. Као изузетак од одредби датих у параграфу P540.5, уколико је појединац радио код клијента ревизије као кључни партнер ревизије шест или више година до тренутка када је клијент постао ентитет од јавног интереса, тај појединац сме, уз сагласност лица овлашћених за управљање, да настави да ради још максимално две додатне године пре него што буде замењен.

P540.9 Када фирма има свега неколико лица са неопходним знањем и искуством за функцију кључног партнера ревизије ентитета од јавног интереса, замена кључних партнера ревизије можда неће бити одговарајућа мера заштите. Као изузетак од одредби датих у параграфу P540.5, уколико независно регулаторно тело у релевантној надлежности предвиђа изузетак по питању замене партнера у таквим околностима, појединац сме да остане кључни партнер ревизије више од седам година, у складу са таквим прописом. То је под условом да је независно регулаторно тело прецизирало примену алтернативних мера заштите, као што је трајање периода током ког кључни партнер ревизије сме да буде изузет из ротације особља и редовна, независна екстерна контрола.

Остала разматрања у вези са периодом континуираног рада

P540.10 Приликом процењивања претњи насталих као последица дугогодишње сарадње појединца са ангажовањем ревизије, фирма треба да обрати посебну пажњу на функције које је вршио и колико је трајала веза са датим ангажовањем пре него што је постао кључни партнер у њему.

540.10 A1 Може да се деси да фирма, примењујући концептуални оквир, дође до закључка да није прикладно да лице које врши дужност кључног партнера ревизије настави да врши ту функцију иако је вршило функцију краће од седам година.

Период мировања

P540.11 Ако је лице вршило функцију партнера ангажовања укупно седам година, период мировања треба да траје пет узастопних година.

P540.12 Када је лице именовано да спроведе преглед контроле квалитета ангажовања и радило је у том својству укупно седам година, период мировања треба да траје три узастопне године.

P540.13 Ако је лице вршило функцију кључног партнера ревизије обављајући послове који нису послови из параграфа P540.11 и P540.12 у укупном трајању од седам година, период мировања треба да траје две узастопне године.

Рад у комбинацији са вршењем функције

P540.14 Ако је неко лице вршило функцију кључног партнера ревизије и у исто време обављало послове партнера на ангажовању укупно четири или више година, период мировања треба да траје пет узастопних година.

P540.15 Уз уважавање параграфа P540.16 (а), ако је неко лице вршило функцију кључног партнера ревизије и у исто време обављало послове кључног партнера ревизије овлашћеног за преглед контроле квалитета ангажовања укупно четири или више година, период мировања треба да буде три узастопне године.

P540.16 Ако је неко лице вршило функцију партнера на ангажовању и у исто време обављало послове прегледа контроле квалитета ангажовања укупно четири или више година, период мировања треба да траје:

- (а) као изузетак од одредби параграфа P540.15, пет узастопних година, ако је лице вршило функцију партнера на ангажовању три или више година; или
- (б) три узастопне године за све остале комбинације.

P540.17 Ако је лице вршило било коју комбинацију функција кључног партнера ревизије осим функција из параграфа од P540.14 до P540.16, период мировања треба да буде две узастопне године.

Претходни рад у другој фирми

P540.18 Код утврђивања броја година током којих је лице вршило функцију кључног партнера ревизије како предвиђа параграф P540.5, трајање тог односа ће, тамо где је применљиво, укључивати и време које је то лице претходно провело радећи као кључни партнер на истом ангажовању ревизије за другу фирму.

Краћи период мировања одређен законом или регулативом

P540.19 Када је законодавно или регулаторно тело (или организација коју је овластило или признаје такво законодавно или регулаторно тело) за партнера на ангажовању одредило период мировања краћи од пет узастопних година, период дужи од тог периода или период од три године смеју да се замене периодом мировања од пет узастопних година из параграфа

P540.11, P540.14 и P540.16 (a), под условом да применљиви период континуираног рада не прелази седам година.

Ограничења у погледу активности током периода мировања

P540.20 У релевантном периоду мировања, лице не треба да:

- (a) буде члан тима који ради на ангажовању или врши контролу квалитета ангажовања ревизије;
- (б) обавља консултације са тимом који ради на ангажовању или са клијентом о стручним или питањима која се тичу дате привредне гране, трансакција или догађаја који утичу на ангажовање ревизије (осим разговора са тимом који ради на ангажовању, а који су ограничени на послове извршене, односно закључке донете у последњој години периода континуираног рада тог лица када се они тичу дате ревизије);
- (ц) одговара за вођење или координацију професионалних услуга које фирма или фирма у мрежи пружа датом клијенту ревизије или надзире однос фирме, односно фирме у мрежи са тим клијентом; или
- (д) врши било коју другу функцију, односно обавља послове у вези са клијентом ревизије који нису наведени у претходним тачкама, укључујући пружање услуга које нису услуге уверавања, а које би довеле до тога да то лице:

(i) има значајне или учестале интеракције са вишим руководством или лицима овлашћеним за управљање; или

(ii) директно утиче на исход ангажовања ревизије.

540.20 A1 Одредбе дате у параграфу P540.20 немају за циљ да се лице спречи да преузме водећу улогу у фирми или фирми у мрежи, као што је функција коју врши лице на вишем или руководећем положају (извршни директор или слично).

ОДЕЉАК 600

ПРУЖАЊЕ ДРУГИХ УСЛУГА КЛИЈЕНТИМА РЕВИЗИЈЕ

Увод

- 600.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.
- 600.2 Фирме и фирме у мрежи могу да пружају својим клијентима ревизије низ других услуга које нису услуге уверавања, а које су у складу са њиховим искуством и стручношћу. Пружање услуга које нису услуге уверавања може, међутим, да створи претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима и претње независности.
- 600.3 У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује за идентификацију, процењивање и одговарање на претње независности приликом пружања услуга које нису услуге уверавања клијентима ревизије. У пододељцима који следе, наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када фирма или фирма у мрежи пружа одређене услуге које нису услуге уверавања клијентима ревизије и указује на врсте претњи које могу да настану као резултат тога. У неким пододељцима наведени су и захтеви којима се експлицитно забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р600.4 Пре него што фирма прихвати ангажовање да, клијенту ревизије, пружи друге услуге које нису услуге уверавања, треба да се утврди да ли би пружање такве услуге створило претњу независности.

600.4 A1 Захтеви и материјал за примену из овог Одељка помажу фирми код анализирања одређених врста услуга које нису услуге уверавања и са њима повезаних претњи до којих би могло доћи ако фирма или фирма у мрежи буде пружала услуге које нису услуге уверавања клијенту ревизије.

600.4 A2 Нова достигнућа у пословању, еволуција финансијских тржишта, брзе промене информационе технологије, чине немогућим да се сачини потпуна листа свих услуга које могу бити пружене клијенту ревизије, а које нису услуге уверавања. Као резултат тога, Кодекс не садржи коначан списак услуга које нису услуге уверавања, а које могу да се пруже клијенту ревизије.

Процењивање претњи

600.5 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи проузрокованих пружањем услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије укључују:

- природу, делокруг и сврху услуге;
- степен поузданости који се приписује исходу услуге као делу ревизије;
- законско и регулаторно окружење у ком се пружа услуга;
- да ли ће исход пружања услуге утицати на питања која се одражавају у финансијским извештајима о којима фирма треба да изрази мишљење и ако хоће:
 - у којој мери ће исход услуге имати материјално значајне ефекте на финансијске извештаје
 - са коликим степеном субјективности ће бити утврђени одговарајући износи или третман за та питања која се одражавају у финансијским извештајима
- ниво стручности руководства и особља клијента у односу на врсту услуге која се пружа;
- степен у ком је клијент укључен у одређивање значајних питања за која треба да се примењује просуђивање;
- природа и степен утицаја услуге, ако уопште постоји, на системе који генеришу информације које чине већи део клијентових:
 - рачуноводствених евиденција, односно финансијских извештаја о којима фирма треба да изрази мишљење;
 - интерних контрола над финансијским извештавањем;

- да ли је клијент ентитет од јавног интереса. На пример, може да се стекне утисак да пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса ствара већи ниво претње.

600.5 A2 Пододељци од 601 до 610 садрже примере додатних фактора који су релевантни за процењивање нивоа претњи насталих као резултат пружања услуга које нису услуге уверавања из тих пододељака.

Материјалност у односу на финансијске извештаје

600.5 A3 У пододељцима од 601 до 610 упућује се на материјалност у односу на финансијске извештаје клијента ревизије. Концепт материјалности у вези са ревизијама уређен је стандардом ISA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*, а у вези са стандардом ISRE 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу финансијских извештаја*. За одређивање материјалности захтева се примена професионалног просуђивања и на њега утичу и квантитативни и квалитативни фактори, као и перцепција потреба корисника за финансијским подацима.

Пружање већег броја услуга које нису услуге уверавања истом клијенту ревизије

600.5 A4 Фирма или фирма у мрежи може да пружа више услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије. У таквим условима, разматрање комбинованих ефеката претњи насталих као резултат пружања тих услуга представља значајан део процене претњи коју врши фирма.

Одговарање на претње

600.6 A1 У пододељцима од 601 до 610 дати су примери активности, укључујући мере заштите, које би могле да представљају одговор на претње независности настале као резултат пружања оних врста услуга које нису услуге уверавања када те претње нису на прихватљивом нивоу. Списак датих примера није коначан.

600.6 A2 У неким пододељцима наведени су и захтеви којима се експлицитно забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге клијенту ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

600.6 A3 У параграфу 120.10 A2 дат је опис заштитних мера. У контексту пружања услуга које нису услуге уверавања клијентима ревизије, заштитне мере су активности које фирма предузима, појединачно или у комбинацији, како би се претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима ефективно свеле на прихватљив ниво. У појединим ситуацијама, када је претња узрокована пружањем услуга које нису услуге уверавања клијентима ревизије, заштитне мере можда неће бити на располагању. У таквим ситуацијама, применом концептуалног оквира која је описана у Одељку 120 захтева се од фирме да одбије или оконча пружање услуга која није услуга уверавања или ревизијско ангажовање.

Забрана преузимања обавеза руковођења

Р600.7 Фирма не сме да преузме обавезу руковођења у име клијента ревизије.

600.7 A1 Обавезе руководства подразумевају контролу, вођење и усмеравање ентитета, укључујући доношење одлука у вези са набавком, имплементацијом и контролом људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних ресурса.

600.7 A2 Пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије ствара претње по основу самоконтроле и личног интереса ако фирма или фирма у мрежи током пружања услуга преузме обавезе руковођења. Преузимање обавеза руководства такође ствара претњу по основу блискости, будући да фирма постаје све више блиска мишљењима и интересима руководства.

600.7 A3 Одређивање, да ли је нека активност обавеза руководства зависи од околности у вези са којима се захтева примена просуђивања. Примери активности које се сматрају обавезама руководства, подразумевају:

- Утврђивање политике и стратешког правца;
- Ангажовање и отпуштање запослених.
- Руковођење и преузимање одговорности за поступке запослених у односу на рад запослених за тај ентитет;
- Одобравање трансакција;
- Контрола и управљање банковним рачунима или инвестицијама.
- Одлука које препоруке фирме или трећих страна треба имплементирати;
- Извештавање, у име руководства, лица овлашћених за управљање.
- Преузимање одговорности за састављање и објективно презентовање финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

- Преузимање одговорности за:
 - састављање и објективно презентовање финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и
 - осмишљавање, имплементирање, надзор и одржавање интерне контроле.

600.7 A4 Пружање савета и препорука руководству клијента ревизије у вези са испуњавањем њихових одговорности, не представља преузимање обавезе руковођења у име клијента ревизије (видети параграфе Р600.7 до 600.7 А3).

Р600.8 У циљу избегавања преузимања обавеза руковођења, при пружању свих услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије, фирма треба да буде задовољна чињеницом да руководство доноси све значајне судове и одлуке које су у правој надлежности руководства. То обухвата и уверавање да је руководство клијента:

(а) Одредило лице које поседује одговарајућу вештину, знање и искуство да буде одговорно у сваком тренутку за одлуке клијента и за надзор услуга. Такво лице, а пожељно је да је део највишег руководства, треба да разуме:

- (i)** циљеве, природу и резултате услуга; и
- (ii)** одговорности клијента, односно фирме.

Међутим од тог лица се не тражи да поседује стручност за извођење или поново извођење услуге;

(б) Врши надзор услуга и процењује адекватност резултата услуга изведених за циљеве клијента;

(ц) Прихвата одговорност за поступке, уколико постоје, које треба предузети на основу резултата пружене услуге.

Пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије који накнадно постане ентитет од јавног интереса

Р600.9 Услуга која није услуга уверавања, коју фирма или фирма у мрежи пружа, односно коју је пружила клијенту ревизије доводи у питање независност те фирме ако тај клијент постане ентитет од јавног интереса осим када:

(а) су претходно пружене услуге које нису услуге уверавања у складу са одредбама овог одељка које се односе на клијенте ревизије који нису ентитети од јавног интереса;

(б) се пружање услуга које нису услуге уверавања, чије пружање клијентима ревизије који су од јавног интереса није дозвољено одредбама овог одељка, заврши пре или чим је то практично изводљиво након што клијент постане ентитет од јавног интереса; и

(ц) фирма реши настале претње које нису на прихватљивом нивоу.

Разматрања за одређене повезане ентитете

Р600.10 Овај одељак укључује захтеве којима се фирмама и фирмама у мрежи забрањује да преузму обавезе руковођења или пруже одређене услуге које нису услуге пружања уверавања клијентима ревизије. Као изузетак од тих захтева, фирма или фирма у мрежи сме да преузме обавезе руковођења или да пружи одређене услуге које нису услуге уверавања које би иначе биле забрањене повезаним ентитетима клијента о чијим финансијским извештајима фирма треба да изрази мишљење, а који су наведени у наставку:

(а) ентитету који има директну или индиректну контролу над клијентом;

(б) ентитету који има директан финансијски интерес у клијенту ако тај ентитет има велики утицај над клијентом и ако је интерес у клијенту значајан за тај ентитет; или

(ц) ентитету који је под заједничком контролом са клијентом, под условом да је задовољено следеће:

(i) фирма или фирма у мрежи не изражавају мишљење о финансијским извештајима повезаног ентитета;

(ii) фирма или фирма у мрежи не преузимају обавезу руковођења, директно или индиректно, за ентитет о чијим финансијским извештајима треба да изразе мишљење;

(iii) пружене услуге не стварају претњу по основу самоконтроле јер њихови резултати неће бити предмет ревизијских поступака; и

(iv) фирма одговара на друге претње проузроковане пружањем таквих услуга које нису на прихватљивом нивоу.

ПОДОДЕЉАК 601 - РАЧУНОВОДСТВЕНЕ И

КЊИГОВОДСТВЕНЕ УСЛУГЕ

Увод

601.1 Пружање рачуноводствених и књиговодствених услуга клијенту може да створи претњу по основу самоконтроле.

601.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају рачуноводствене и књиговодствене услуге. У овом пододељку, наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене рачуноводствене и књиговодствене услуге клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Захтеви и материјал за примену

Сви клијенти ревизије

601.3 А1 Рачуноводствене и књиговодствене услуге обухватају широк скуп услуга, укључујући:

- припрему рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја;
- евидентирање трансакција;
- обрачун зарада.

601.3 А2 Руководство је одговорно за састављање и објективно презентовање финансијских извештаја, а у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Такве обавезе укључују:

- Одређивање рачуноводствених политика и рачуноводствени третман у склопу тих политика.
- Припрему или измену изворних докумената, односно креирање података, у електронској и другим формама, евидентирање насталих трансакција, Примери за то су:
 - наруџбеница;
 - евиденција о раду;
 - поруџбенице купаца.
- Креирање или измену књижења
- Класификовање трансакција по рачунима.

601.3 А3 Процес ревизије укључује опширну комуникацију између фирме и руководства клијента ревизије, која може да подразумева:

- Примену рачуноводствених стандарда или политика и захтеве за обелодањивање у финансијским извештајима;
- Процену адекватности контрола и метода коришћених за одређивање исказаних износа имовине и обавеза;
- Предлагање корективних књижења.

Ове активности се сматрају уобичајеним делом процеса ревизије и, у начелу, не стварају претњу независности док год је клијент одговоран за доношење одлука приликом припреме рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја.

601.3 А4 Слично томе, клијент може од фирме да затражи стручну помоћ у решавању проблема у вези са усаглашавањем салда на рачунима или анализи и прикупљању информација за законски обавезно извештавање. Такође, клијент може затражити стручни савет у вези са рачуноводственим питањима, као што је превођење постојећих финансијских извештаја из једног оквира финансијског извештавања у други. Примери за то су,

- усклађивања са рачуноводственим политикама групе;
- прелазак на другачији оквир извештавања, као што су Међународни рачуноводствени стандарди).

Такве услуге се сматрају уобичајеним делом процеса ревизије и у начелу не стварају претње независности, под условом да фирма не преузима обавезе руковођења у име клијента.

Рачуноводствене и књиговодствене услуге које су рутинске или механичке природе

601.4 А1 Рачуноводствене и књиговодствене услуге које су рутинске или механичке по својој природи захтевају мало или нимало професионалног просуђивања од стране професионалног рачуновође. Примери тих услуга су:

- Пружање услуга рачунања или извештавања везаних за обрачун зарада које клијенти одобравају или исплаћују, на основу података клијената;
- Евидентирање трансакција које се понављају и за које се износи лако одређују из изворних докумената или података као што је рачун за комуналне услуге, за које клијент ревизије има одређену

или одобрену одговарајућу класификацију рачуна;

- Рачунање умањења вредности основних средстава када клијент одређује рачуноводствену политику и процењује користан век трајања и преосталу вредност.
- Књижење трансакција, које је клијент контирао, у главној књизи.
- Књижење пословних промена, које је одобрио клијент, у пробном билансу.
- Састављање финансијских извештаја на основу информација из пробног биланса одобреног од стране клијента и припрема повезаних напомена на основу евиденција одобрених од стране клијента.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

Р601.5 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа књиговодствене и рачуноводствене услуге клијенту ревизије који није ентитет од јавног интереса, укључујући припрему финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење, или финансијских информација које чине основу финансијских извештаја; осим у следећим случајевима:

(а) Услуге су рутинске или механичке природе

(б) Фирма је одговорила на све претње које су узроковане пружањем таквих услуга које нису на прихватљивом нивоу.

601.5 А1 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу самоконтроле приликом пружања рачуноводствених или књиговодствених услуга рутинске или механичке природе, укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуга, ради прегледа извршеног ревизијског рада или услуге.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р601.6 У складу са одредбама параграфа Р601.7, фирма или фирма у мрежи не треба да пружа књиговодствене и рачуноводствене услуге клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса, укључујући припрему финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење, или финансијских информација које чине основу финансијских извештаја.

Р601.7 Као изузетак од параграфа Р601.6, фирма сме да пружа рачуноводствене и књиговодствене услуге рутинске или механичке природе, филијалама или повезаним ентитетима клијената ревизије који су ентитети од јавног интереса, уколико особље које пружа те услуге нису чланови ревизијског тима и:

(а) филијале или повезани ентитети којима су пружене укупне услуге нису материјално значајни за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење; или

(б) услуга се односи на питања која укупно нису материјално значајна за финансијске извештаје филијале или повезаног ентитета.

ПОДОДЕЉАК 602 - АДМИНИСТРАТИВНЕ УСЛУГЕ

Увод

602.1 Пружање административних услуга клијенту ревизије у начелу не ствара претњу независности.

601.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају административне услуге.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

602.3 А1 Административне услуге укључују помоћ клијентима са њиховим рутинским или механичким задацима у оквиру редовног пословања. Такве услуге захтевају мало или нимало професионалног просуђивања и по својој природи су административне.

602.3 А2 Примери административних услуга обухватају:

- услуге обраде текста;
- припрема административних или законом прописаних образаца за одобрење клијента;
- подношење таквих образаца по налогу клијента;
- праћење законских датума подношења образаца;
- и саветовање клијента ревизије у вези са тим датумима.

ПОДОДЕЉАК 603 - УСЛУГЕ ПРОЦЕНЕ ВРЕДНОСТИ

Увод

603.1 Пружање услуга процене вредности клијенту ревизије може да узрокује претњу по основу

самоконтроле или заступништва.

603.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом поделењу, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге процене вредности. У овом поделењу наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге процене вредности клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

603.3 А1 Процена вредности укључује одређивање претпоставки у вези са будућим развојем, примену одговарајућих методологија и техника и њихово комбиновање како би се израчунала одређена вредност, или низ вредности, за неко средство, обавезу или за пословање у целини.

603.3 А2 Уколико се од неке фирме или фирме у мрежи захтева да обави процену вредности као помоћ клијенту ревизије у вези са пореским обавезама или за сврхе планирања пореза, а резултати процене неће имати директан утицај на финансијске извештаје, примењују се одредбе описане у параграфима 604.9 А1 до 604.9 А5 које се односе на такве услуге.

603.3 А3 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи по основу самоконтроле или заступништва проузроковане пружањем услуга процене вредности укључују:

- намена и сврха извештаја о процени вредности
- да ли ће извештај од процени вредности бити јавно објављен
- Степен учешћа клијента у одређивању и одобравању методологије процене и другим значајним питањима просуђивања.
- Степен субјективности инхерентан предмету који се процењује када се ради о процени заснованој на стандардима и утврђеним методологијама
- Да ли ће процена имати утицај од материјалног значаја на финансијске извештаје.
- Обим и јасноћа обелодањивања у финансијским извештајима.
- Степен зависности од будућих догађаја, који су такве природе да могу створити значајну нестабилност инхерентну конкретним износима.

603.3 А4 Примери активности које могу бити заштитне мере којима се одговара не претње укључују:

- Ангажовање професионалца који није члан ревизијског тима може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва.
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

Р603.4 Фирма не треба да пружа услуге процене вредности клијенту ревизије који није ентитет од јавног интереса ако:

(а) процена подразумева значајан степен субјективности; и

(б) процене вредности има утицај од материјалног значаја на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

603.4 А1 Одређене услуге процене вредности не подразумевају значајан степен субјективности. То може бити случај или када су поткрепљујуће претпоставке утврђене законом или прописима, или су широм прихваћене, а технике и методологије које треба применити засноване на општеприхваћеним стандардима прописаним законом или регулативом. У таквим околностима, резултат услуге процене вредности коју су обавиле две или више страна, вероватно неће бити материјално различит.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р603.5 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа услуге процене вредности клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса ако ће те услуге, засебно или заједно, имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје о којима фирма треба да изрази мишљење.

ПОДОДЕЉАК 604 – ПОРЕСКЕ УСЛУГЕ

Увод

604.1 Пружање пореских услуга клијенту ревизије може да узрокује претњу по основу самоконтроле или заступништва.

604.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају пореске услуге. У овом пододељку наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге процене вредности клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Захтеви и материјал за примену

Сви клијенти ревизије

604.3 А1 Пореске услуге се састоје из широког спектра услуга, укључујући:

- Припрему пореских пријава;
- Израчунавање пореза у циљу припреме рачуноводствених уноса;
- Планирање пореза и остале саветодавне услуге у вези са порезом; и
- Пореске услуге које укључују процене вредности
- Помоћ при решавању пореских спорова.

Иако су пореске услуге које фирма пружа клијенту ревизије у овом пододељку подведене у одвојеним, ширим целинама, у пракси су ове активности често међусобно повезане.

604.3 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи пружањем пореских услуга укључују:

- посебне карактеристике ангажовања;
- ниво стручности у области пореза који поседују запослени клијента;
- систем на основу којег пореске власти процењују и управљају одређеним порезом и улога фирме или фирме у мрежи у том процесу; и
- сложеност релевантног пореског режима и степен просуђивања који је неопходан за његову примену.

Припрема пореске пријаве

Сви клијенти ревизије

604.4 А1 Пружање услуга припреме пореске пријаве начелно не ствара претњу независности.

604.4 А2 Услуге припреме пореске пријаве подразумевају:

- помоћ клијентима у вези са обавезама пореског извештавања, путем креирања нацрта или прављења компилација информација, укључујући одређивање пореске обавезе у извештајима (обично у стандардизованим формама) који треба да буду поднети надлежним пореским властима.
- саветовање по питању пореског третмана насталих трансакција и реаговање у име клијента ревизије на захтеве пореских власти у вези са додатним информацијама и анализом (на пример објашњења и техничку подршку за приступ који је примењен).

604.4 А3 Услуге припреме пореских пријава обично су засноване на информацијама из прошлости и у начелу подразумевају анализу и презентовање таквих информација у складу са важећим пореским прописима, укључујући претходну и утврђену праксу. Такође, пореске пријаве подлежу процесу контроле или одобрења који пореске власти сматрају адекватним.

Израчунавање пореза за сврхе припреме рачуноводствених уноса

Сви клијенти ревизије

604.5 A1 Припрема израчунавања текућих и одложених пореских обавеза (или имовине) за клијента ревизије у сврху припреме рачуноводствених уноса над којим ће касније фирма извршити ревизију, ствара претњу по основу самоконтроле.

604.5 A2 Поред фактора наведених у параграфу 604.3 A2, фактор који је релевантан у процењивању нивоа претње која настаје приликом вршења таквих израчунавања за клијента ревизије је да ли то израчунавање има материјално значајан ефекат на финансијске извештаје о којима фирма треба да изрази своје мишљење.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

604.5 A3 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу самоконтроле када клијент ревизије није ентитет од јавног интереса обухватају:

- ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р604.6 Фирма или фирма у мрежи не треба да припрема обрачун пореза текућих или одложених пореских обавеза (или имовине) за клијента ревизије који је ентитет од јавног интереса у сврху припреме рачуноводствених уноса који су од материјалног значаја за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

604.6 A1 Примери активности које би могле да се примене као мере заштите из параграфа 604.5 A3 за одговарање на претње по основу самоконтроле такође су применљиви и на ситуације када се врши израчунавање текућих и одложених пореских обавеза (или имовине) за клијента ревизије који је ентитет од јавног интереса које нису значајне за финансијске извештаје о којима фирма треба да изрази мишљење.

Планирање пореза и остале саветодавне услуге у вези са порезом

Сви клијенти ревизије

604.7 A1 Пружање услуга планирања пореза и осталих саветодавних услуга у вези са порезом може да створи претњу по основу самоконтроле или заступништва.

604.7 A2 Планирање пореза и остале саветодавне услуге у вези са порезом односи се на широки спектар услуга, као што су саветовање клијента о начину структурирања пословања на порески ефикасан начин, или саветовање у вези са применом новог пореског закона или прописа

604.7 A3 Поред фактора наведених у параграфу 604.3 A2, фактори који су релевантни у процењивању нивоа претње по основу самоконтроле или заступништва која настаје приликом вршења услуга укључују:

- Степен субјективности у одређивању одговарајућег поступка третмана пореског савета у финансијским извештајима;
 - Да ли је третман пореског савета подржан личном ставом или је одобрен од стране пореских власти пре припреме финансијских извештаја.

На пример, да ли је пружање услуга планирања пореза и других услуга пореског саветовања:

- јасно подржано од стране пореске власти или на основу неког претходног случаја;
- утврђена пракса;
- засновано на пореском закону који има вероватноћу преовладавања
- Обим у којем исход савета из области пореза има материјално значајан утицај на финансијске извештаје;
- Питање да ли ефективност пореског савета зависи од рачуноводственог поступка или презентовања у финансијским извештајима и да ли има сумње у адекватност рачуноводственог поступка или презентовања у складу са релевантним оквиром финансијског извештавања;

604.7 A4 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње обухватају:

- ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.
- добијање прелиминарног одобрења или савета од пореских власти може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва.

Када ефективност савета у области пореза зависи од одређеног рачуноводственог поступка или презентације

Р604.8 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа услуге планирања пореза и остале саветодавне услуге у вези са порезом када ефективност савета у области пореза зависи од одређеног рачуноводственог поступка или презентације финансијских извештаја и:

(а) Ревизијски тим има оправдану сумњу у адекватност рачуноводственог поступка или презентовања у складу са релевантним оквиром финансијског извештавања; и

(б) Резултат или последице савета из области пореза имају материјално значајан утицај на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

Пореске услуге које укључују процене вредности

Сви клијенти ревизије

604.9 A1 Пружање пореских услуга које укључују процене вредности може да створи претњу по основу самоконтроле или заступништва.

604.9 A2 Фирма или фирма у мрежи може да обавља процене вредности само у пореске сврхе, када резултат процене нема директан утицај на финансијске извештаје (то јест, на финансијске извештаје утичу само рачуноводствени уноси везани за порез). То у начелу неће довести до стварања претњи независности уколико би тај утицај на финансијске извештаје био материјално безначајан, а процена вредности подложна екстерној контроли од стране пореске власти или неке сличне регулаторне власти.

604.9 A3 У случају да процена вредности извршена у пореске сврхе не подлеже таквом виду екстерне контроле, а утицај на финансијске извештаје је материјално значајан, уз параграф 604.3 A2, следећи фактори су релевантни за процену нивоа претње по основу самоконтроле или заступништва која може да настане као резултат пружања тих услуга клијенту ревизије:

- обим у којем је методологија процене вредности подржана пореским законом или прописима, претходним случајем или утврђеном праксом;
- степен субјективности који је својствен процени вредности;
- поузданост и обим поткрепљујућих података.

604.9 A4 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње обухватају:

- ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.
- добијање прелиминарног одобрења или савета од пореских власти може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва.

604.9 A5 Фирма или фирма у мрежи такође може да обави процену вредности као помоћ клијенту ревизије у вези са пореским обавезама или за сврхе планирања пореза, а резултати процене неће имати директан утицај на финансијске извештаје. У таквим ситуацијама примењују се одредбе које се односе на услуге процењивања вредности описане у пододељку 603.

Помоћ при решавању пореских спорова

Сви клијенти ревизије

604.10 A1 Пружање помоћи клијенту приликом решавања пореских спорова може да створи претњу по основу самоконтроле или заступништва.

604.10 A2 Порески спор може да дође до стадијума када су пореске власти обавестиле клијента да су аргументи клијента о одређеном питању одбијени, и када пореске власти или клијент упућује предмет на одлучивање у формалном поступку, на пример, пред судом.

604.10 A3 Поред фактора наведених у параграфу 604.3 A2, фактори који су релевантни у процењивању нивоа претње по основу самоконтроле или заступништва која настаје приликом пружања помоћи клијенту ревизије у решавању пореских спорова укључују:

- улога руководства у решавању спора;
- обим у којем исход спора материјално утиче на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење;
- питање да ли је фирма пружила савет који је предмет пореског спора;
- обим у којем је питање подржано пореским законом или прописима, претходним случајем или утврђеном праксом;
- да ли су судски поступци јавни.

604.10 A4 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње обухватају:

- ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.

Решавање пореских питања које укључује заступање клијента

R604.11 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа пореске услуге које укључују заступање клијента ревизије у решавању пореских спорова ако:

(а) пореске услуге подразумевају заступање клијента ревизије пред јавним органом или судом у поступку решавању пореских питања;

(б) износи о којима је реч су материјално значајни за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење

604.11 A1 Параграф R604.11 не забрањује да фирма или фирма у мрежи има континуирану саветодавну улогу за клијента ревизије у вези са предметом који се разматра пред јавним органом или судом, обављајући послове као што су:

- одговарање на специфичне захтеве у погледу информација;
- обезбеђивање чињеничних извештаја или доказа о обављеном послу; или
- пружање помоћи клијенту при анализирању пореских питања.

604.11 A2 Појам “јавног органа или суда” одређен је начином на који се спроводе порески поступци у одређеном законском систему.

ПОДОДЕЉАК 605 – УСЛУГЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Увод

605.1 Пружање услуга интерне ревизије клијенту ревизије може да узрокује претњу по основу самоконтроле.

605.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до R600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге интерне ревизије. У овом пододељку наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге интерне ревизије клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

605.3 A1 Услуге интерне ревизије обухватају пружање помоћи клијенту ревизије у спровођењу његових активности интерне ревизије. Активности интерне ревизије могу да укључују:

- Надзор интерне контроле – преглед контрола, надзор њиховог функционисања и креирање препорука за њихово побољшање;
- Испитивање финансијских и пословних информација:
 - преглед начина и процеса идентификовања, мерења, класификације и извештавања о

финансијским и пословним информацијама;

- специфични увид у појединачне предмете укључујући детаљно тестирање трансакција, салда и процедура;

- Преглед економичности, ефикасности и ефективности пословних активности укључујући нефинансијске активности неког ентитета; и

- Контрола усаглашености са:

- законима и осталим екстерним захтевима;

- политиком управљања, директивама и осталим интерним захтевима.

605.3 A2 Делокруг и циљеви активности интерне ревизије могу да се разликују и зависе од величине и структуре ентитета, као и захтева руководства и лица овлашћених за управљање.

R605.4 Ако фирма пружа услуге интерне ревизије клијенту ревизије, треба да буду задовољени следећи услови:

(a) клијент одређује одговарајуће и компетентно лице, по могућности из вишег руководства:

(i) као одговорно лице за активности интерне ревизије; и

(ii) за преузимање одговорности за осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле;

(б) руководство клијента или лица овлашћена за управљање прегледима процењују и одобравају обим, ризик и фреквентност услуга интерне ревизије;

(ц) руководство клијента процењује адекватност услуга интерне ревизије и налаза који проистичу из њене активности;

(д) руководство клијента процењује и одређује које препоруке проистекле као резултат рада интерне ревизије треба да буду имплементирани и управља процесом њихове имплементације; и;

(е) руководство клијента извештава лица овлашћена за управљање о значајним налазима и препорукама, проистеклим као резултат рада интерне ревизије.

605.4 A1 Параграф R600.7 забрањује да фирма или фирма у мрежи преузме обавезу руковођења у име клијента ревизије. Спровођење активности интерне ревизије у значајној мери код клијента ревизије повећава вероватноћу да ће особље фирме или фирме у мрежи које пружа услуге интерне ревизије преузети обавезу руковођења.

605.4 A2 Примери услуга интерне ревизије који подразумевају преузимање обавеза руковођења укључују:

- успостављање политике интерне ревизије или стратешког правца активности интерне ревизије;
 - усмеравање и преузимање одговорности за поступке запослених у интерној ревизији ентитета;
 - одлука које препоруке, које су резултат активности интерне ревизије, треба имплементирати;
 - извештавање лица задужених за управљање о резултатима активности интерне ревизије у име руководства.
 - обављање процедура које су део активности интерне контроле, као што је преглед и одобравање промена у вези са правом запослених да приступају подацима;
 - преузимање одговорности за осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле;
- и
- екстерно обављање услуга интерне ревизије, које обухвата све или значајан део функције интерне ревизије, када је фирма одговорна за одређивање делокруга рада интерне ревизије и може имати одговорност за једно или више питања поменутих у претходно наведеним ставкама.

605.4 A3 Када фирма користи резултате рада функције интерне ревизије, Међународни стандарди ревизије (ISA) прописују спровођење поступака за процену адекватности тог рада. Слично томе, када фирма или фирма у мрежи прихвати ангажовање пружања услуга интерне ревизије клијенту ревизије, резултати тих услуга могу да се користе током спровођења екстерне ревизије. У том случају настаје претња по основу самоконтроле, због могућности да ревизијски тим употреби резултате услуга интерне ревизије без:

- (а) адекватне процене тих резултата; или
- (б) примене истог нивоа професионалног скептицизма који би био примењен у случају обављања посла интерне ревизије од стране појединаца који нису чланови фирме.

605.4 A4 Фактори који су релевантни за процену нивоа овакве претње по основу самоконтроле укључују:

- Материјални значај износа у финансијском извештају;
- Ризик погрешног исказа или тврдњи у вези са тим износима у финансијским извештајима; и
- Степен поузданости који ревизијски тим приписује резултатима рада службе интерне ревизије, укључујући и период спровођења екстерне ревизије.

605.4 A5 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу самоконтроле је ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за пружање услуга интерне ревизије.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р605.5 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа услуге интерне ревизије клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса, ако се те услуге односе на:

- (а) значајан део интерних контрола над финансијским извештавањем;
- (б) финансијске рачуноводствене системе који генеришу информације, које су, појединачно или у целини, значајне за књиговодство клијента или финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење; или
- (ц) износе или обелодањивања, који су, појединачно или у целини, од материјалног значаја за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

ПОДОДЕЉАК 606 - УСЛУГЕ У ВЕЗИ СА СИСТЕМОМ ИНФОРМАЦИОНИХ ТЕХНОЛОГИЈА (ИТ)

Увод

606.1 Пружање услуга из области система информационе технологије (ИТ) може да узрокује претњу по основу самоконтроле.

606.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге из области система информационе технологије. У овом пододељку наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене услуге из области система информационе технологије клијентима ревизије у

одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

606.3 A1 Услуге повезане се системима информационе технологије подразумевају конципирање и имплементацију хардверских и софтверских система. Системи могу да:

- (а) сакупљају изворне податке;
- (б) чине део интерне контроле над финансијским извештавањем; или
- (ц) генеришу информације које утичу на рачуноводствене евиденције или финансијске извештаје, укључујући повезана обелодањивања

Међутим, информациони системи могу да укључују и питања која нису повезана са рачуноводственим евиденцијама клијента или интерном контролом над финансијским извештавањем и финансијским извештајима

606.3 A2 Параграф Р600.7 забрањује да фирма или фирма у мрежи преузме обавезу руковођења у име клијента ревизије. Спровођење активности наведених услуга из области система информационе технологије не ствара претњу независности под условом да особље фирме не преузима обавезе руководства:

- (а) креирање и имплементација система информационе технологије који нису повезани са интерном контролом над финансијским извештавањем;
- (б) креирање и имплементација система информационе технологије који не генеришу информације које чине значајан део рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја;
- (ц) имплементација комерцијално доступног софтвера за извештавање о рачуноводственим и финансијским информацијама које није развила фирма уколико га није неопходно значајно прилагођавати у циљу задовољавања потреба клијента; и
- (д) процена и препоруке у односу на систем који је креирао, имплементирао и активирао неки други пружалац те услуге или клијент.

Р606.4 Када пружа услуге у вези са информатичким системима клијенту ревизије, фирма или фирма у мрежи треба да буде уверена да:

- (а) клијент преузима одговорност за успостављање и надзор система интерних контрола;
- (б) клијент одређује одговорно лице у виду компетентног запосленог, по могућству из вишег руководства, за доношење свих управљачких одлука у погледу осмишљавања и имплементације хардверског и софтверског система;
- (ц) клијент доноси све управљачке одлуке везане за процес конципирања и имплементације;
- (д) клијент врши процену адекватности и резултата осмишљавања и имплементације система; и
- (е) клијент је одговоран за функционисање система (хардвера или софтвера), као и за податке које користи или генерише.

606.4 A1 Фактори од значаја код процењивања нивоа претње по основу самоконтроле настале као последица пружања услуга у вези са информационим системима клијенту ревизије укључују:

- врсту услуге;
 - врсту информационих система и меру у којој утичу или остварују интеракцију са рачуноводственим евиденцијама или финансијским извештајима клијента;
 - степен до ког се одлучи да ће ревизија бити зависна од одређених информационих система.

606.4 A2 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу самоконтроле је ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за пружање потребне услуге.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

Р606.5 Фирма или фирма у мрежи не треба да пружа услуге клијенту ревизије који је ентитет од

јавног интереса ако те услуге укључују осмишљавање и имплементацију ИТ система који:

- (а) чине значајан део интерне контроле над финансијским извештавањем или
- (б) генеришу информације које су значајне за рачуноводствене евиденције и финансијске извештаје клијента о којима фирма изражава мишљење.

ПОДОДЕЉАК 607 - УСЛУГЕ ПРУЖАЊА ПОДРШКЕ У СУДСКИМ СПОРОВИМА

Увод

607.1 Пружање услуга подршке клијенту ревизије у судским споровима могу да узрокују настанак претњи по основу самоконтроле или заступништва.

607.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге подршке у судским споровима

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

607.3 А1 Услуге подршке у судским споровима могу да обухватају активности као што су:

- помоћ у сређивању и проналажењу документације везане за спор или парницу;
- сведочење, укључујући и вештачење;
- обрачун процењене штете или других износа који могу да постану наплативи или плативи по основу парнице или другог правног спора

607.3 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи по основу самоконтроле или заступништва проузроковане пружањем услуга подршке у судским споровима укључују:

- законско и регулаторно окружење у ком се пружа услуга, на пример да ли је вештак одабран и именован од стране суда;
- Природа и карактеристике услуге;
- степен у ком ће исход услуге подршке у судским споровима имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

607.3 А3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу самоконтроле је ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за пружање потребне услуге.

607.3 А4 Уколико фирма пружа услугу подршке у судским споровима клијенту ревизије, а та услуга подразумева процену штете или других износа који утичу на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, примењују се захтеви и материјал за примену из Пододељка 603 у вези са проценом вредности.

ПОДОДЕЉАК 608 – ПРАВНЕ УСЛУГЕ

Увод

608.1 Пружање правних услуга клијенту ревизије могу да узрокују настанак претњи по основу самоконтроле или заступништва.

608.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају правне услуге. У овом пододељку наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене правне услуге клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

608.3 А1 Правне услуге се дефинишу као било које услуге, за које лице које их пружа мора:

- (а) или да поседује правничко образовање које се захтева за бављење правним пословима;

- (б) или да буде овлашћено за наступање пред судовима датог законског система у оквиру кога се услуге пружају.

Рад у својству саветника

608.4 А1 У зависности од правног система, правне саветодавне услуге могу подразумевати широк спектар услуга из различитих области, укључујући пружање корпоративних и комерцијалних услуга клијентима ревизије као што су:

- помоћ код склапања уговора;
- подршка клијенту ревизије код извршавања трансакција;
- преузимање и спајање;
- пружање помоћи и подршке правном одељењу клијента ревизије;
- вршење правног прегледа и реструктурирање.

608.4 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи по основу самоконтроле или заступништва проузроковане пружањем правних услуга укључују:

- материјални значај сваког питања у односу на клијентове финансијске извештаје;
- сложености правних питања као и степена просуђивања који је неопходан за пружање услуге.

608.4 А3 Примери активности које могу бити заштитне мере којима се одговара на претње укључују:

- ангажовање професионалца који није члан ревизијског тима да пружи предметну услугу може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва.
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.

Рад у својству генералног саветника

Р608.5 Партнер или запослени у фирми или фирми у мрежи не треба да буде ангажован као генерални саветник за правна питања код клијента ревизије.

608.5 А1 Положај генералног саветника је начелно виши руководећи положај, са обимним одговорностима за правне послове компаније и, сходно томе, ниједан члан фирме не треба да прихвати такво именовање код клијента ревизије.

Рад у својству правног заступника

Р608.6 Фирма не треба да пружа услугу заступања клијента ревизије у разрешењу судског спора или парнице, у околностима где су износи који су у питању материјално значајни за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

608.6 А1 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на претње по основу самоконтроле када се од фирме тражи да наступа у улози правног заступника клијента ревизије, у разрешењу спора или парнице, у околностима где износи који су у питању нису материјално значајни за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге.

ПОДОДЕЉАК 609 – УСЛУГЕ РЕГРУТОВАЊА

Увод

609.1 Пружање услуга регрутовања клијенту ревизије могу да узрокују настанак претњи по основу самоконтроле или заступништва.

609.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом пододељку, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге регрутовања. У овом пододељку наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене врсте услуга регрутовања клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

609.3 А1 Услуге регрутовања могу да укључују активности као што су:

- израда описа послова;
- осмишљавање поступка за проналажење и одабир кандидата;
- активно или пасивно тражење кандидата;
- провера да ли кандидати одговарају датој функцији кроз:
 - преглед професионалних квалификација или компетенција пријављених кандидата и утврђивање да ли су подобни за дату позицију;
 - проверу препорука могућих кандидата;
 - обављање разговора и одабир одговарајућих кандидата, те давање савета у погледу компетентности кандидата.
 - одређивање услова за запошљавање и преговарање о детаљима као што су плата, радно време и друге накнаде.

609.3 A2 Параграф Р600.7 забрањује да фирма или фирма у мрежи преузме обавезу руковођења у име клијента ревизије. Уколико особље фирме или фирме у мрежи не преузме обавезу руковођења, пружање следећих услуга обично не ствара претњу:

- провера професионалних квалификација одређеног броја подносилаца пријаве и давање савета о њиховој подобности за конкретан положај;
- испитивање кандидата и информисање о компетентности кандидата у области финансијског рачуноводства, администрације и контроле.

Р609.4 Када пружа услуге регрутовања клијенту ревизије, фирма или фирма у мрежи мора да буде уверена да:

- (а) клијент именује компетентну особу, по могућности из редова вишег руководства, да доноси све управљачке одлуке у вези са запошљавањем кандидата на дату функцију; и
- (б) клијент доноси све управљачке одлуке у вези са поступком запошљавања, укључујући:
 - утврђивање да ли се ради о одговарајућим кандидатима и одабир одговарајућих кандидата за дату функцију;
 - одређивање услова за запошљавање и преговарање о детаљима као што су плате, радно време и друге накнаде.

609.5 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи по основу личног интереса, присности или застрашивања проузроковане пружањем услуга регрутовања клијенту ревизије укључују:

- природу тражене помоћи;
- улогу лица које ће бити регрутовано;
- све сукобе интереса или односе који могу да постоје између кандидата и фирме која пружа савет или услугу.

609.5 A2 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за пружање потребне услуге.

Забрањене услуге у вези са регрутовањем

Р609.6 Уколико пружа услуге регрутовања клијенту ревизије, фирма или фирма у мрежи не треба да поступа као преговарач у име клијента ревизије.

Р609.7 Фирма не треба да пружа следеће услуге регрутовања клијенту ревизије ако се услуга односи на:

- (а) тражење или налажење кандидата; и
- (б) обављање провере препорука потенцијалних кандидата, за следеће позиције:
 - (i) директора или члана органа ентитета; или
 - (ii) члана вишег руководства који је на положају који му омогућава значајан утицај над припремом рачуноводствених евиденција или састављањем финансијских извештаја клијента о којима фирма изражава мишљење.

ПОДОДЕЉАК 610 – УСЛУГЕ У ОБЛАСТИ КОРПОРАТИВНИХ ФИНАНСИЈА

Увод

610.1 Пружање услуга у области корпоративних финансија клијенту ревизије могу да узрокују настанак претњи по основу самоконтроле или заступништва.

610.2 Поред специфичних захтева и материјала за примену који су наведени у овом поделењу, захтеви и материјал за примену у параграфима 600.1 до Р600.10 су релевантни за примену концептуалног оквира када се клијентима ревизије пружају услуге у области корпоративних финансија. У овом поделењу наведени су захтеви којима се забрањује фирми или фирми у мрежи да пружа одређене врсте услуга у области корпоративних финансија клијентима ревизије у одређеним околностима зато што настале претње не могу да се реше применом заштитних мера.

Материјал за примену

Сви клијенти ревизије

610.3 А1 Примери услуга у области корпоративних финансија које могу да створе претње по основу заступања и самоконтроле, укључују:

- Помоћ клијенту ревизије у развијању корпоративних стратегија;
- Идентификовање могућих циљева за клијента ревизије;
- Саветовање везано за трансакције отуђења имовине;
- Помоћ при трансакцијама везаним за сакупљање финансијских средстава;
- Пружање савета о структурирању, и
- Пружање савета о структурирању корпоративних финансијских трансакција или о финансијским аранжманима који ће имати директан утицај на износе који ће бити исказани у финансијским извештајима о којима фирма изражава своје мишљење.

610.3 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа таквих претњи које су проузроковане пружањем услуга у области корпоративних финансија укључују:

- Степен субјективности присутан у одређивању адекватног третмана резултата или последица савета у вези са корпоративним финансијама у финансијским извештајима;
 - Обим у којем:
 - ће резултат савета у вези са корпоративним финансијама директно утицати на износе у финансијским извештајима;
 - су ти износи материјално значајни за финансијске извештаје;
 - Да ли ефективност савета у вези са корпоративним финансијама зависи од одређених рачуноводствених поступака или презентација у финансијским извештајима, а постоји сумња у погледу адекватности тог рачуноводственог третмана или презентације према релевантном оквиру финансијског извештавања.

610.3 А3 Примери активности које могу бити заштитне мере којима се одговара на претње укључују:

- Ангажовање професионалца који није члан ревизијског тима да пружи предметну услугу може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле или заступништва.
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у пружању услуге да изврши преглед ревизијског рада или пружене услуге може да буде одговор на претњу по основу самоконтроле.

Забрањене услуге у вези са корпоративним финансијама

Р610.4 Фирма не треба да пружа услуге у области корпоративних финансија клијенту ревизије које подразумевају промовисање или трговање акцијама клијента ревизије.

Р610.5 Фирма не треба да пружа услуге у области корпоративних финансија клијенту ревизије у случају када ефективност савета везаних за корпоративне финансије зависи од одређеног рачуноводственог третмана или презентације у финансијским извештајима и:

- (а)** ревизијски тим оправдано сумња у адекватност тог рачуноводственог третмана или презентације према релевантном оквиру финансијског извештавања; или
- (б)** резултат или последице савета везаних за корпоративне финансије имају материјално значајан утицај на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

ОДЕЉАК 800

ИЗВЕШТАЈИ О ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА ПОСЕБНЕ НАМЕНЕ СА ОГРАНИЧЕНИМ КОРИШЋЕЊЕМ И ДИСТРИБУЦИЈОМ (АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА)

Увод

800.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

800.2 Овај одељак садржи одређене измене Дела 4А које су дозвољене у одређеним околностима када се ради о ревизијама финансијских извештаја посебне намене у којима ревизијски извештај подразумева ограничену употребу и дистрибуцију. Ангажовање на основу ког се издаје извештај чија су употреба и дистрибуција ограничени у околностима описаним у тачки Р800.3 у овом одељку се назива 'примерено ангажовање ревизије'.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р800.3 Када фирма намерава да изда извештај о ревизији финансијских извештаја посебне намене који подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, захтеви у погледу независности из Дела 4А биће подобни за модификације које дозвољава овај одељак, али само ако:

(а) фирма комуницира са циљним корисницима извештаја о извршеним модификацијама захтева у погледу независности који ће се примењивати приликом пружања дате услуге; и

(б) циљни корисници извештаја разумеју сврху и ограничења извештаја и експлицитно прихватају примену датих измена.

800.3 А1 Циљни корисници извештаја могу да стекну разумевање сврхе и ограничења у вези са извештајем тако што ће, директно или индиректно преко представника који има одговарајућа овлашћења за поступање у име корисника, учествовати у одређивању природе и делокруга ангажовања. У сваком случају, такво учешће омогућава фирми да комуницира са циљним корисницима о питањима независности, укључујући околности које су релевантне за примену концептуалног оквира, те да од њих добије пристанак за модификације захтева у погледу независности.

Р800.4 У случају када су циљни корисници одређена група, а нису конкретно идентификовани именованом у време утврђивања услова ангажовања, фирма треба накнадно да упозна такве кориснике са захтевима у погледу независности које је прихватио њихов представник.

800.4 А1 На пример, када су циљни корисници одређена група корисника као на пример зајмодавци у кредитном аранжману, фирма може да опише модификоване захтеве у погледу независности у писму ангажовања и да га достави представницима зајмодаваца. Представник то писмо потом може дати на увид члановима дате групе зајмодаваца како би се задовољила обавеза фирме да упозна кориснике са модификацијама захтева у погледу независности које је представник прихватио.

Р800.5 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, све модификације из Дела 4А морају бити ограничене на модификације из параграфа од Р800.7 до Р800.14. Фирма не треба да примењује те модификације када ревизију финансијских извештаја налаже закон или регулатива.

Р800.6 Ако фирма за истог клијента издаје ревизијски извештај који не подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, фирма треба да примењује Део 4А на то ангажовање ревизије.

Ентитети од јавног интереса

Р800.7 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, фирма не треба да примењује захтеве у погледу независности наведене у Делу 4А који се примењују само на ангажовања ревизије ентитета од јавног интереса.

Повезани ентитети

Р800.8 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, коришћење израза „клијент ревизије“ у Делу 4А не мора да укључује и његове повезане ентитете. Међутим, када ревизијски тим зна или има разлога да верује да су веза или околности у односу на други, повезани ентитет клијента релевантни за процену независности фирме од клијента, ревизијски тим треба да обухвати повезани ентитет приликом идентификације, процене и одговарања на претње независности.

Мреже и фирме у мрежи

P800.9 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, фирма не треба да примењује специфичне захтеве наведене у Делу 4А који се односе на фирме у мрежи. Међутим, када ревизијски тим зна или има разлога да верује да претњу независности могу да проузрокују интереси или односи фирме у мрежи, фирма треба да идентификује, процени и одговори на такву претњу.

Финансијски интереси, зајмови и гаранције, блиски пословни и породични односи и лични односи

P800.10

Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије:

- (а) релевантне одредбе из Одељака 510, 511, 520, 521, 522, 524 и 525 примењују се само на чланове тима на ангажовању и њихове и уже породице, и по потреби блиске сроднике.
- (б) фирма треба да утврди да ли су претње независности произашле из интереса и односа, као што је описано у параграфима 510, 511, 520, 521, 522, 524 и 525, између клијента ревизије и следећих чланова ревизијског тима:
 - (i) лица која пружају консултације у вези са техничким и стручним питањима, трансакцијама или пословним догађајима;
 - (ii) лица која обављају контролу квалитета ангажовања, укључујући и лица која обављају ангажовање прегледа контроле квалитета.
- (ц) фирма треба да процени и одговори на претње за које тим који ради на ангажовању има разлога да верује да су настале услед интереса и односа између клијента ревизије и осталих лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања ревизије.

800.10 А1 Остала лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања ревизије, укључују лица која препоручују накнаду за, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера на ангажовању ревизије а у вези са перформансама ангажовања ревизије, укључујући и лица на свим сукцесивно вишим положајима у односу на партнера ангажовања, па све до лица које је виши или руководећи партнер фирме (извршни директор, или еквивалентно томе)).

P800.11 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије треба да процени значај и одговори на све претње за које тим који ради на ангажовању има разлога да верује да су произашле из финансијских интереса које појединац има код клијента ревизије, као што је описано у параграфима P510.4(ц) и (д), P510.5, P510.7 и 510.10 А5 и А9.

P800.12 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, фирма, приликом примене одредби датих у параграфима P510.4(а), P510.6 и P510.7 на интересе фирме, не треба да ма има материјално значајан финансијски интерес, било директан или индиректан, код клијента ревизије.

Запослење код клијента ревизије

P800.13 Када фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, фирма треба да изврши процену и одговори на претње које проистичу из односа запослења описаних у параграфима од 524.3 А1 до 524.5 А3.

Пружање услуга које нису услуге уверавање

P800.14 Ако фирма спроводи примерено ангажовање ревизије, и пружа услугу која није услуга уверавања клијенту ревизије, фирма треба да примењује одредбе из Одељака 410 до 430 и Одељка 600, укључујући његове пододељке, што подлеже примени параграфа P800.7 до P800.9.

ДЕО 4Б – НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КОЈА НИСУ АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

Страна

Одељак 900	Примена концептуалног оквира на Независност у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа	198
Одељак 905	Накнаде	206
Одељак 906	Поклони и гостопримство	209
Одељак 907	Постојећи судски спорови или претње судским спором	210
Одељак 910	Финансијски интереси	211
Одељак 911	Зајмови и гаранције	215
Одељак 920	Пословни односи	217
Одељак 921	Породични и лични односи	219
Одељак 922	Донедавни рад код клијента о којем се пружа уверавање	222
Одељак 923	Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање	223
Одељак 924	Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање	224
Одељак 940	Дугогодишња сарадња особља са клијентом о којем се пружа уверавање	226
Одељак 950	Пружање услуга на основу којих се не пружа уверавање клијентима којима се пружа уверавање а који нису клијенти ревизије и прегледа	228
Одељак 990	Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције (ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа)	232

ДЕО 4Б. – НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КОЈА НИСУ АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

ОДЕЉАК 900

ПРИМЕНА КОНЦЕПТУАЛНОГ ОКВИРА НА НЕЗАВИСНОСТ У АНГАЖОВАЊИМА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КОЈА НИСУ АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

Увод

Опште одредбе

900.1 Овај Део се односи на ангажовања на основу којих се изражава уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа (који се за потребе овог Дела називају „ангажовања на основу којих се изражава уверавање“). Примери таквих ангажовања су:

- ревизија специфичних елемената, конта или ставки финансијског извештаја;
- изражавање уверавања о главним индикаторима перформанси предузећа.

900.2 У овом Делу, израз „професионални рачуновођа“ односи се на појединачне професионалне рачуновође у јавној пракси и њихове фирме.

900.3 ISQC 1 захтева да фирма успостави политике и процедуре које су осмишљене тако да могу да пруже уверавање у разумној мери да фирма, њено особље и, када је применљиво, друге стране које подлежу захтевима у погледу независности (укључујући особље фирме из исте мреже) остају независни када то захтевају релевантни етички захтеви. ISA и ISRE успостављају одговорности партнера и тимова на нивоу ангажовања ревизије, односно вршења прегледа. Расподела одговорности унутар фирме зависиће од њене величине, структуре и организације. Доста одредби овог Дела не прописују конкретне одговорности за сваког појединца у фирми у односу на радње које се тичу независности, већ се уместо тога служе појмом ‘фирма’ у сврху лакшег упућивања. Фирме одговорност за конкретне активности поверавају конкретним појединцима или групи појединаца (као што је ревизијски тим), у складу са ISQC 1. Поред тога, сваки професионални рачуновођа и даље је одговоран за усклађеност са свим одредбама које се односе на његове активности, интересе или односе.

900.4 Независност је повезана са принципима објективности. Независност обухвата:

(а) Независност мишљења - начин мишљења који омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам.

- (б) Независност деловања - избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да би на основу њих разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, могла да закључи да су интегритет, објективност или професионални скептицизам фирме, односно члана ревизијског тима доведени у питање.

У овом Делу, свако означавање појединца или фирме као „независне“ значи да је тај појединац или фирма постигла усклађеност са одредбама наведеним у овом Делу Кодекса.

900.5 Приликом спровођења ангажовања на основу којег се пружа уверавање, Кодекс захтева да фирме поштују основне принципе и да буду независне. У овом Делу Кодекса наведени су посебни захтеви и материјал за примену који показују на који начин треба да се примењује концептуални оквир како би се очувала независност приликом спровођења тих ангажовања. Концептуални оквир из одељка 120 примењује се на независност на исти начин као што се примењује на основне принципе из одељка 110

900.6 У овом Делу Кодекса описане су:

- чињенице и околности, укључујући професионалне активности, интересе и односе који узрокују или би могли да узрокују претње независности;
- активности, укључујући мере заштите које би могле да представљају одговор на такве претње; и
- одређене ситуације када претње није могуће отклонити, односно када нема мера заштите које би могле да их сведу на прихватљив ниво.

Опис ангажовања на основу којих се пружа уверавање

900.7 Ангажовања на основу којих се пружа уверавање осмишљена су са циљем повећања нивоа поверења циљног корисника у исход вредновања или мерења предметног питања у односу на критеријуме. У таквим ангажовањима фирма изражава закључак са циљем повећања нивоа поверења циљних корисника (који нису одговорна страна) о исходу вредновања или мерења предметног питања у односу на критеријуме. Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање дефинише елементе и циљеве ангажовања на основу којег се пружа уверавање, и идентификује ангажовања на која се примењују Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE). Детаљан опис елемената и циљева ангажовања на основу којих се пружа уверавање је дат у Оквиру ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

900.8 Исход вредновања или одмеравања предметног питања је информација која резултира из примене критеријума на предметно питање. Термин “информација о предметном питању” користи се за означавање исхода вредновања или одмеравања предметног питања. На пример, Оквир наводи да је тврдња у вези са ефикасношћу интерне контроле (информација о предметном питању) резултат примене оквира за оцену ефикасности интерне контроле, као што су COSO или COCO (критеријуми) на процес интерне контроле (предметно питање).

900.9 Ангажовања на основу којих се пружа уверавање могу бити ангажовања заснована на тврдњама или ангажовања директног извештавања. У оба случаја постоје три засебне стране: фирма, одговорна страна и циљни корисници.

900.10 У ангажовању на основу којег се пружа уверавање на основу тврдњи, вредновање или одмеравање предметног питања врши одговорна страна. Информација о предметном питању је дата у форми тврдње одговорне стране и доступна је циљним корисницима.

900.11 У ангажовању на основу којег се пружа уверавање директним извештавањем, фирма:

(а) директно врши вредновање или мерење предметног питања; или

(б) прибавља изјаву одговорне стране која је извршила вредновање или мерење, а које није доступно циљним корисницима. Информација о предметном питању се предочава циљним корисницима у оквиру извештаја о уверавању.

Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције

900.12 Извештај о уверавању може да подразумева ограничену употребу и дистрибуцију. Ако је то случај и ако су испуњени услови описани у Одељку 990, захтеви у погледу независности дати у овом Делу смеју да се модификују као што је одређено у Одељку 990.

Ангажовања ревизије и прегледа

900.13 Међународни стандарди независности за ангажовања ревизије и прегледа дати су у Делу 4А - *Независност у ангажовањима ревизије и прегледа*. Ако фирма врши ангажовање на основу ког се пружа уверавање и ангажовање ревизије или прегледа за истог клијента, захтеви у Делу 4А настављају да се примењују на фирму, фирму у мрежи или тимове који раде на ревизији или прегледу.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р900.14 Фирма која спроводи ангажовање на основу којег се пружа уверавање треба да буде независна.

Р900.15 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

Фирме које су чланови мреже

Р900.16 Када фирма има разлога да верује да интереси и односи фирме која је члан мреже узрокују претњу независности фирме, та фирма треба да процени и одговори сваку такву претњу.

900.16 А1 Фирме које су чланови мреже обрађене су у параграфима 400.50 А1 до 400.54 А1.

Повезани ентитети

Р900.17 Када ревизијски тим зна или има разлога да верује да су веза или околности у односу на други, повезани ентитет клијента о којем се пружа уверавање, релевантни за процену независности

фирме од клијента, тим који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање треба да укључи тај повезани ентитет приликом идентификовања, процене и одговарања на претње.

Врсте ангажовања на основу којих се пружа уверавање

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање заснована на тврдњи

Р900.18 У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање засновано на тврдњи:

(а) од чланова тима на ангажовању и фирме се захтева независност у односу на клијента о којем се пружа уверавање (одговорна страна, која је одговорна за информацију о предметном питању а може бити одговорна и за предметно питање), као што је наведено у овом Делу Кодекса. Такви захтеви у погледу независности укључују забране у вези извесних односа између чланова тима на ангажовању и (i) директора или члана органа, и (ii) лица запослених код клијента који су у позицији да могу извршити значајан утицај на информацију о предметном питању;

(б) фирма треба да примени концептуални оквир дат у Одељку 120 у погледу односа са запосленима клијента који су у позицији вршења значајног утицаја на предметно питање ангажовања;

(ц) фирма треба да процени и одговори на претње за које има разлога да верује да су створене услед интереса и односа фирме у мрежи.

Р900.19 У оним ангажовањима на основу којих се пружа уверавање засновано на тврдњи, где је одговорна страна одговорна за информацију о предметном питању али не и за предметно питање:

(а) од чланова тима на ангажовању и фирме захтева се да буду независни у односу на страну одговорну за информацију о предметном питању (клијент о којем се пружа уверавање);

(б) фирма треба да размотри све претње за које фирма има разлога да верује да су настале услед интереса и односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, фирме, фирме у мрежи и стране одговорне за предметно питање.

900.19 A1 У већини ангажовања на основу којих се пружа уверавање засновано на тврдњи, одговорна страна је одговорна за информацију о предметном питању као и за предметно питање. Међутим, у неким ангажовањима одговорна страна не мора бити одговорна за предметно питање. На пример, када је фирма ангажована за извршење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у вези са извештајем који је припремио саветник за еколошко окружење, а односи се на праксу очувања животне средине коју примењује компанија, а извештај је намењен циљним корисницима. У овом случају саветник за еколошко окружење је одговорна страна за информацију о предметном питању, али је компанија одговорна за предметно питање (праксу очувања животне средине).

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем

Р900.20 У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем:

(а) од чланова тима на ангажовању и фирме се захтева да буду независни у односу на клијента о којем се пружа уверавање (страна одговорна за предметно питање);

(б) фирма треба да изврши процену свих претњи независности за које фирма има разлога да верује да су настале услед интереса и односа фирме у мрежи.

Више одговорних страна

900.21 A1 У неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, било да су заснована на тврдњи или директном извештавању, може бити више одговорних страна. Приликом одлучивања о неопходности примене одредби овог Дела Кодекса на сваку одговорну страну, фирма има право да узме у обзир одређена питања. Та питања укључују да ли интерес или однос између фирме, или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, и једне одређене одговорне стране условљава настанак претње независности, која није незнатна и безначајна у контексту информације о предметном питању. У разматрање се узимају фактори као што су:

(а) материјални значај информације о предметном питању (или предметног питања) за коју је одређена одговорна страна одговорна; и

(б) степен јавног интереса повезан са тим ангажовањем.

Ако фирма утврди да је претња независности настала услед таквог интереса или односа са једном одређеном одговорном страном незнатна и безначајна, не мора бити обавезна примена свих одредби овог одељка на ту одређену одговорну страну.

(Параграфи 900.22 до 900.29 намерно су остављени празни)

Период у ком се захтева независност

Р900.30 Независност, у смислу који се захтева у овом Делу Кодекса, треба да се одржава током

(а) Периода ангажовања

(б) Периода обухваћеног финансијским извештајима.

900.30 A1 Период ангажовања почиње када тим који ради на ангажовању почне да врши услуге уверавања. Период ангажовања се завршава када се објави извештај о уверавању. Уколико је ангажовање периодичне природе, период трајања ангажовања се завршава каснијим датумом у односу на датум обавештења једне од страна да је професионални однос окончан или датум објављивања коначног извештаја о уверавању.

P900.31 Ако ентитет постане клијент ангажовања на основу којег се пружа уверавање, у току или након периода на који се односе информације о предметном питању о којима фирма изражава закључак, фирма треба да утврди да ли су било какве претње које се односе на независност настале по основу:

(а) финансијских или пословних односа са клијентом о којем се пружа уверавање током или након периода на које се односе информације о предметном питању, а које су настале или постојале пре датума прихватања тог ангажовања; или

(б) претходних услуга пружених клијенту о којем се пружа уверавање.

P900.32 Претња независности настаје уколико је услуга која није услуга уверавања пружена клијенту о којем се пружа уверавање током или након периода на који се односе информације о предметном питању, али пре почетка пружања услуга на основу које се пружа уверавање од стране тима, а пружање такве услуге не би било дозвољено током трајања ангажовања. У таквим околностима фирма треба да процени да ли постоје претње нарушавања независности, настале услед пружања такве услуге. Уколико претња није на прихватљивом нивоу, ангажовање на основу којег се пружа уверавање треба прихватити тек након примене заштитних мера за отклањање претњи и њиховог свођења на прихватљив ниво.

900.32 A1 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње укључују:

- Ангажовање професионалца који није члан тима који ради на ангажовању да пружа предметну услугу.
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед услуга уверавања или услуга које нису услуге уверавања, по потреби.

P900.33 Уколико услуга која није услуга уверавања и која не би била дозвољена током трајања ангажовања, није обављена до краја, а није изводљиво завршити или прекинути услугу пре започињања пружања професионалних услуга у вези са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање, фирма треба да прихвати такво ангажовање на основу ког се пружа уверавање само ако су задовољени следећи услови:

(а) Фирма је уверена у следеће

(i) услуга која није услуга уверавања ће бити завршена у кратком року; или

(ii) клијент је уговорио пренос вршења услуга са другим пружаоцем истих услуга који ће се извршити у кратком временском року;

(б) током периода пружања услуге фирма треба да по потреби примени мере заштите; и

(ц) фирма треба да размотри питање са лицима овлашћеним за управљање.

(Параграфи 900.34 до 900.39 намерно су остављени празни)

Општа документација о независности за ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа

P900.40 Фирма треба да документује закључке у погледу усклађености са овим Делом Кодекса и суштину релевантних разматрања која подржавају те закључке. Сходно томе:

(а) Када су неопходне заштитне мере против претњи, фирма треба да документује природу претње и постојећих или примењених заштитних мера; и

(б) Када је претња захтевала детаљну анализу и фирма је донела закључак да је претња већ била на прихватљивом нивоу, фирма треба да документује природу претње и логичку подлогу свог закључка.

900.40 A1 Документација обезбеђује доказ о просуђивању фирме приликом доношења закључака у погледу усаглашености са овим Делом Кодекса. Међутим, одсуство документације не одређује да ли је фирма размотрила одређено питање нити да ли је независна.

(Параграфи 900.41 до 900.49 намерно су остављени празни)

Кршење одредбе о независности за ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа

Услови када фирма идентификује кршење

Р900.50 Када фирма закључи да је дошло до кршења захтева из овог Дела Кодекса, фирма треба да:

- (а)** прекине, обустави или елиминише интерес или однос који је узроковао кршење;
- (б)** процени значај тог кршења и његов утицај на објективност фирме и могућност издавања извештаја о уверавању; и
- (ц)** одреди да ли је могуће предузети мере које на задовољавајући начин одговарају на последице кршења.

Приликом овог утврђивања, фирма треба да примењује професионално просуђивање и да узме у обзир да ли би разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих конкретних чињеница доступних фирми у том тренутку, закључила да ће објективност фирме бити угрожена и да стога фирма не може да изда извештај о уверавању.

P900.51 Ако фирма утврди да не могу да се предузму мере како би се на задовољавајући начин одговорило на последице кршења, фирма треба да обавести страну која је ангажовала фирму или лица овлашћена за управљање, по потреби, што је пре могуће. Фирма такође треба да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања на основу ког се пружа уверавање у складу са свим применљивим законским или регулаторним захтевима.

R900.52 Ако фирма утврди да могу да се предузму мере како би се на задовољавајући начин одговорило на последице кршења, фирма треба да размотри дати случај кршења и мере које су предложене или предузете са страном која је ангажовала фирму или лица овлашћеним за управљање, по потреби. Фирма треба благовремено да разматра кршење и мере које су предложене или предузете, узимајући у обзир околности ангажовања и кршења.

P900.53 Уколико се страна која је ангажовала фирму или лица овлашћена за управљање не слажу да мере предложене од стране фирме у складу са параграфом P900.80(ц) на задовољавајући начин одговарају на последице кршења, фирма треба да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања на основу ког се пружа уверавање у складу са свим применљивим законским или регулаторним захтевима који су релевантни за прекид ангажовања на основу ког се пружа уверавање.

Документација

P900.54 У циљу постизања усклађености са параграфима P900.50 до P900.53, фирма треба да документује:

- (а)** кршење;
- (б)** предузете мере;
- (ц)** кључне одлуке које су донете; и
- (д)** сва питања о којима је дискутовала са страном која је ангажовала лица овлашћеним за управљање.

P900.55 Када фирма наставља са ангажовањем на основу ког се пружа уверавање, треба да документује:

- (а)** закључак да, према професионалном расуђивању фирме, објективност није угрожена;
- (б)** и образложење зашто су предузете мере на задовољавајући начин одговориле на последице кршења тако да фирма може да изда извештај о уверавању.

ОДЕЉАК 905

НАКНАДЕ

Увод

905.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

905.2 Природа и висина накнада и других облика награђивања може да доведе до претњи по основу личног интереса или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Накнаде – релативан износ

905.3 A1 Када укупан износ накнаде за фирму која изражава закључак у ангажовању на основу ког се пружа уверавање, остварен од клијента о којем се пружа уверавање, представља велики део укупно остварених накнада ове фирме, зависност од тог клијента и забринутост око могућности губљења тог клијента може створити претњу по основу личног интереса и застрашивања.

905.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоу дате претње укључују:

- пословна структура фирме;
- да ли је фирма добро уходана или новооснована; или
- значај клијента за фирму у квалитативном и/или квантитативном смислу.

905.3 A3 Пример активности која би могла да послужи као мера заштите која представља одговор на такве претње по основу личних интереса или застрашивања је повећање броја клијената фирме како би се смањила зависност од одређеног клијента о којем се пружа уверавање.

905.3 A4 Претња по основу личног интереса или застрашивања, такође, може да настане када остварена накнада од клијента о којем се пружа уверавање представља велики део укупног прихода појединог партнера, или велики део укупног прихода поједине канцеларије или фирме.

905.3 A5 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса или застрашивања обухватају:

- повећање броја клијената фирме како би се смањила зависност од одређеног клијента о којем се пружа уверавање;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у ангажовању на основу ког се пружа уверавање ради прегледа извршеног рада.

Накнаде – ненаплаћене о року доспећа

905.4 A1 Претња по основу личног интереса може да настане ако значајан део накнада остане ненаплаћен пре издавања извештаја о уверавању, ако постоји, за наредни период. Начелно, очекује се да фирма захтева да накнаде буду плаћене пре издавања таквог извештаја. Захтеви и материјал за примену из одељка 911. који се односе на зајмове и гаранције могу да се примене и у ситуацијама када постоје неизмирене доспеле накнаде.

905.4 A2 Примери активности које могу да буду заштитне мере којима се одговара на такве претње по основу личног интереса обухватају:

(а) Делимична наплата неизмирених доспелих накнада

(б) Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у ангажовању на основу ког се пружа уверавање ради прегледа обављеног рада.

905.5 Ако значајан део потраживања од клијента о којем се пружа уверавање остане ненаплаћен дуже време, фирма треба да утврди:

(а) да ли се ненаплаћена накнада може сматрати еквивалентом зајма клијенту; и

(б) да ли је прихватљиво да фирма буде поново именована или да настави са ангажовањем на основу ког се пружа уверавање.

Условљене накнаде

905.6 A1 Условљене накнаде су накнаде које су обрачунате на унапред утврђеној основи, повезаној са исходом трансакције или резултатом услуга. Условљена накнада која се фактурише преко посредника је пример индиректне условљене накнаде. За сврхе овог одељка, накнаде се не сматрају условљеним ако их је утврдио суд или други јавни орган.

P905.7 Фирма не треба да директно или индиректно фактурише условљену накнаду за ангажовање на основу ког се пружа уверавање.

P905.8 Фирма не треба да фактурише, директно или индиректно, условљену накнаду за услуге које нису услуге уверавања извршене за клијента о којем се пружа уверавање ако исход услуге која није услуга уверавања и, у складу с тим, износ накнаде зависе од будућег или садашњег просуђивања у вези са питањем које је материјално значајно за информације о предметном питању ангажовања на основу ког се пружа уверавање.

905.9 A1 Параграфи P905.7 и P905.8 забрањују да фирма ступа у одређене аранжмане у вези са условљеном накнадом са клијентом о којем се пружа уверавање. Чак и у случајевима када одређени договор у вези условљене накнаде није забрањен онда када се клијенту о којем се пружа уверавање пружају услуге које нису услуге уверавања, и даље може доћи до настанка претње по основу личног интереса.

905.9 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње су:

- обим могућих износа накнаде;
- да ли одговарајуће надлежно тело утврђује исход питања на основу којег се одређује условљена накнада;
- Обелодањивање намењено циљним корисницима у вези са послом који је обавила фирма и ос-
нове за израчунавање накнаде;
- природа услуге; и
- ефекти које догађај или трансакција имају на информације о предметном питању.

905.9 A3 Примери активности које могу да буду заштитне мере у циљу спречавања претње по основу личног интереса су:

- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа који није учествовао у вршењу услуга које нису
услуге уверавања да прегледа рад извршен од стране фирме;
- Унапред сачињен писани уговор са клијентом у вези са оснoвом за израчунавање накнаде.

ОДЕЉАК 906

ПОКЛОНИ И ГОСТОПРИМСТВО

Увод

906.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

906.2 Примање поклона и гостопримства од клијента о којем се пружа уверавање могу да доведу до претњи по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Р906.3 Фирма или члан тима на ангажовању не треба да прихвата поклоне или гостопримство, осим када је њихова вредност незнатна и безначајна.

906.3 А1 Ако фирма, фирма у мрежи или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање понуди или прихвати подстицај клијенту, односно од клијента о којем се пружа уверавање, примењују се захтеви и материјал за примену из Одељка 340, и неусклађеност са овим захтевима може да проузрокује претњу која утиче на независност.

906.3 А2 Захтеви наведени у Одељку 340 у вези са нуђењем или прихватањем подстицаја не дозвољавају да фирма или члан тима на ангажовању прихвате поклон или гостопримство када је намера да се оствари непримерен утицај на понашање друге особе, чак и када је њихова вредност незнатна и безначајна.

ОДЕЉАК 907

ПОСТОЈЕЋИ СУДСКИ СПОРОВИ ИЛИ ПРЕТЊЕ СУДСКИМ СПОРОМ

Увод

907.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

907.2 Када дође до судског спора, или када постоји вероватноћа да ће доћи до судског спора, може да дође до настанка претњи по основу личног интереса и застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Материјал за примену

Опште одредбе

907.3 A1 Однос између руководства клијента и чланова тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање мора одликовати потпуна искреност и обелодањивање свих аспеката клијентовог пословања. Постојећи судски спор или претња судским спором могу да доведу до тога да фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и клијент о којем се пружа уверавање постану супротстављене стране том спору. Таква ситуација може да утиче на спремност руководства за потпуно обелодањивање, и да настану претње по основу личног интереса и застрашивања.

907.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- материјални значај судског спора; и
- да ли се судски спор односи на претходно ангажовање на основу којег се пружа уверавање?

907.3 A3 Ако је у спор укључен члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса или застрашивања је искључивање члана који има финансијски интерес из тима на ангажовању.

907.3 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса или застрашивања је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед извршеног рада.

ОДЕЉАК 910

ФИНАНСИЈСКИ ИНТЕРЕСИ

Увод

910.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

910.2 Постојање финансијског интереса код клијента о којем се пружа уверавање може да доведе до претње по основу личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Материјал за примену

Опште одредбе

910.3 A1 Финансијски интереси се могу држати директно или индиректно путем посредника као што је заједнички фонд, повереништво или труст. Када стварни власник има контролу над посредником или могућност утицаја на одлуке инвестирања, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као директан финансијски интерес. И обратно, када стварни власник финансијског интереса нема контролу над посредником или могућност утицаја на одлуке инвестирања, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као индиректни финансијски интерес.

910.3 A2 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ финансијског интереса. У циљу утврђивања да ли је такав интерес од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбинована нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

910.3 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње по основу личног интереса проузроковане држањем финансијског интереса у клијенту о којем се пружа уверавање укључују:

- улогу лица које има финансијски интерес,
- да ли је финансијски интерес директан или индиректан, и
- материјални значај финансијског интереса.

Финансијски интерес држи фирма, фирма у мрежи, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или неко други

Р910.4 Директан финансијски интерес или значајан индиректан финансијски интерес не може да буде држан од стране:

(а) фирме; или

(б) члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или било ког члана његове уже породице;

Финансијски интерес у ентитету који контролише клијента о којем се пружа уверавање

Р910.5 Уколико ентитет има учешће са правом контроле у клијенту о којем се пружа уверавање, а клијент је од материјалног значаја за ентитет, нико од наведених не би требало да поседује такав финансијски интерес у том ентитету: члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или члан његове уже породице.

Финансијски интерес који лице држи у својству повереника

Р910.6 Параграф Р910.4 се односи и на финансијски интерес у клијенту о којем се пружа уверавање, који се држи у фонду у ком је фирма или друга особа повереник, осим када:

(а) нико од наведених није корисник фонда: повереник, тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање, или члан његове уже породице или фирма;

(б) интерес који фонд има код клијента о којем се пружа уверавање није материјално значајан за фонд;

(ц) фонд није у могућности да врши значајан утицај на клијента о којем се пружа уверавање; и

(д) нико од наведених не може значајно да утиче на одлуке о улагању које се тичу финансијског интереса код клијента о којем се пружа уверавање: повереник, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан његове уже породице или фирма.

Ненамерно стечен финансијски интерес

P910.7 Уколико фирма, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан уже породице тог појединца, добије директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес у клијенту о којем се пружа уверавање, на пример, путем наследства, поклона, или као резултат спајања, а такав интерес није дозвољен одредбама овог одељка:

(а) Уколико је интерес добила фирма, финансијски интерес треба моментално да се отуђи, или да се отуђи довољан износ индиректног материјалног финансијског интереса тако да преостали интерес више не буде материјално значајан; или

(б) Уколико је интерес добио члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан уже породице тог појединца, појединац који је добио финансијски интерес моментално треба да отуђи тај финансијски интерес, или да отуђи довољан износ индиректног финансијског интереса тако да преостали интерес више не буде материјално значајан.

Финансијски интереси – остале околности

Блиски сродници

910.8 A1 Претња по основу личног интереса, може настати ако члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или близак сродник тог појединца, има директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента о којем се пружа уверавање.

910.8 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве претње укључују:

- Природу односа између члана тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање и блиског сродника;
- Да ли је финансијски интерес директан или индиректан; и
- Материјални значај финансијског интереса блиског сродника.

910.8 A3 Примери активности које могу да отклоне такве претње по основу личног интереса укључују:

- да блиски сродник, у најкраћем могућем року, отуђи укупан финансијски интерес или довољан део индиректног финансијског интереса тако да преостали интерес више није материјално значајан,
- одстрањивање таквих чланова из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

910.8 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране члана тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање.

Остале особе

910.8 A5 Претња по основу личног интереса може да настане ако члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање зна да следеће особе имају финансијски интерес у клијенту о којем се пружа уверавање:

- (а) партнери и запослени фирме, осим оних којима параграф P910.4 експлицитно забрањује да држе такве финансијске интересе, или чланове њихове уже породице;
- (б) појединце који имају блиске личне односе са чланом тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање.

910.8 A6 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса је искључивање члана који има финансијски интерес из тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање.

910.8 A7 Примери активности које могу да служе као заштитне мере за такву претњу по основу личног интереса су:

- Искључивање тог члана тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање из процеса доношења значајних одлука у вези са ангажовањем; и
- Ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране тог члана тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање.

ОДЕЉАК 911

ЗАЈМОВИ И ГАРАНЦИЈЕ

Увод

911.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

911.2 Зајам или давање гаранција на зајам дат или узет од клијента о којем се пружа уверавање може да доведе до претње по основу личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

911.3 A1 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ зајма или гаранције. У циљу утврђивања да ли је такав зајам или гаранција од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбинована нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

Давање зајма или гаранције на зајам клијенту о којем се пружа уверавање

P911.4 Фирма, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање, или члан његове уже породице не треба да одобри зајам или гаранцију за зајам клијенту о којем се пружа уверавање, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан за:

- (а) фирму, или појединца који даје зајам или гаранцију, по потреби, и
- (б) клијента.

Зајмови и гаранције од клијента који је банка или слична институција

P911.5 Фирма, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан његове уже породице не треба да прихвати зајам или гаранцију за зајам од клијента о којем се пружа уверавање, а да је тај клијент банка или слична установа, осим уколико је тај зајам или гаранција узет по редовном поступку, процедурама и условима.

911.5 A1 Примери таквих зајмова укључују зајмове гарантоване хипотеком на кућу, банковна прекорачења, зајмове за набавку кола и кредитне картице.

911.5 A2 Уколико фирма прими зајам од клијента о којем се пружа уверавање, који је банка или слична институција, по редовном поступку, процедурама и условима, тај зајам би могао да узрокује претњу по основу личног интереса уколико је тај зајам материјално значајан за клијента о којем се пружа уверавање или фирму која узима зајам.

911.5 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, који није члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање и долази из фирме у мрежи која није корисник зајма, да изврши преглед извршеног рада.

Депозити или брокерски рачуни

P911.6 Фирма, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан његове уже породице не треба да има депозите или брокерски рачун код клијента о којем се пружа уверавање који је банка, брокерска кућа или слична институција, осим ако те депозите или рачуне немају по редовним комерцијалним условима.

Зајмови и гаранције од клијента који није банка или слична институција

P911.7 Фирма, члан тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или члан његове уже породице не треба да прихвати зајам или гаранцију за зајам од клијента о којем се пружа уверавање, а да тај клијент није банка или слична институција, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан за:

- (а) фирму, односно члана тима на ангажовању и члана уже породице, и
- (б) клијента.

ОДЕЉАК 920

ПОСЛОВНИ ОДНОСИ

Увод

- 920.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.
- 920.2 Близак пословни однос са клијентом о којем се пружа уверавање или његовим руководством може да доведе до претње по основу личног интереса или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

- 920.3 A1 У овом одељку се користи израз „материјални значај“ финансијског интереса и „значај“ пословног односа. У циљу утврђивања да ли је такав финансијски интерес од материјалног значаја за појединца, сме да се узме у обзир комбинована нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.
- 920.3 A2 Примери блиских пословних односа који настају услед комерцијалних односа и заједничких финансијских интереса обухватају:
- Поседовање финансијског интереса у заједничком подухвату са клијентом или са власником који има контролни пакет, директором, чланом органа или другим појединцем на вишој руководећој функцији код тог клијента;
 - Аранжмане на основу којих се једна или више услуга или производа фирме комбинују са једном или више услуга или производа клијента, као и рекламирање таквих комбинација са позивом на обе стране; и
 - Аранжмане у вези са дистрибуцијом или маркетингом, по којима фирма дистрибуира или промовише производе или услуге клијента, или клијент дистрибуира или промовише производе или услуге фирме.

Пословни односи фирме, члана тима на ангажовању на основу ког се пружа уверавање или чланова уже породице

Р920.4 Фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, не треба да има блиске пословне односе са клијентом о којем се пружа уверавање или његовим руководством, осим уколико је тај финансијски интерес материјално безначајан, а пословни однос безначајан за клијента или његово руководство и фирму или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, онако како је применљиво.

920.4 A1 Претња по основу личног интереса или застрашивања може да настане ако постоји близак пословни однос између клијента о којем се пружа уверавање или његовог руководства и чланова уже породице члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Куповина робе или услуга

920.5 A1 Набавка робе и услуга од клијента о којем се пружа уверавање од стране фирме, члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или чланова уже породице тог појединца обично неће створити претњу независности, под условом да је та трансакција у оквиру уобичајеног пословања и на вољној основи. Међутим, те трансакције могу бити такве природе или обима да стварају претњу по основу личног интереса.

920.5 A2 Примери активности које могу да уклоне такву претњу по основу личног интереса су:

- отклањање таквих трансакција, или смањење њиховог обима; или
- искључивање релевантног појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

ОДЕЉАК 921

ПОРОДИЧНИ И ЛИЧНИ ОДНОСИ

Увод

921.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

921.2 Породични и лични однос са особљем клијента о којем се пружа уверавање може да доведе до претње по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

921.3 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану као последица постојања породичних и личних односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и директора, члана органа или неких лица запослених код клијента о којем се пружа уверавање, у зависности од њихове улоге.

921.3 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- одговорности појединца у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање,
- улогу члана породице или другог појединца у оквиру клијента и блискост односа.

Члан уже породице члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање

921.4 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану када је члан уже породице члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на предметно питање ангажовања.

921.4 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај члана уже породице; и
- улога члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

921.4 A3 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

921.4 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се тај члан тима не бави питањима која су у делокругу одговорности члана његове уже породице.

Р921.5 Појединац не треба да буде члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање када је члан уже породице члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање:

- (а) директор или члан органа код клијента о којем се пружа уверавање; или
- (б) запослен на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу ког се пружа уверавање; или
- (ц) је био на таквом положају током било ког периода који је обухваћен ангажовањем или информацијама о предметном питању.

Блиски сродници члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање

921.6 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану када је блиски сродник члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање:

- (а) директор или члан органа код клијента о којем се пружа уверавање; или
- (б) запослен на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

921.6 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- природу односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и његовог блиског сродника;

- положаја његовог блиског сродника; и
- улоге члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање у тиму.

921.6 A3 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

921.6 A4 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се тај члан тима не бави питањима која су у делокругу одговорности његовог блиског сродника.

Остале блиске везе члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање

P921.7 Члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање треба да се консултује у складу са политикама и процедурама фирме о томе да ли члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање има блиску везу са особом која није члан његове уже породице или блиски сродник, али која је:

- (а) директор или члан органа клијента о којем се пружа уверавање; или
- (б) запослени, на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

921.7 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претње по основу личног интереса, присности или застрашивања проузроковане таквим односом укључују:

- природу односа између тог појединца и члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- положај појединца у организацији клијента; и
- улога тог члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, у тиму.

921.7 A2 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је искључивање тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

921.7 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се тај члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање не бави питањима која су у делокругу одговорности лица са којим постоји близак однос.

Односи партнера и запослених фирме

921.8 A1 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану када постоји близак однос између:

- (а) партнера или запосленог у фирми који није члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање; и
- (б) директора или члана органа, клијента о којем се пружа уверавање или запосленог на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

921.8 A2 Фактори који су релевантни за процену нивоа овакве претње укључују:

- природу односа између партнера или запосленог у фирми и директора или члана органа или запосленог код клијента;
- степен интеракције партнера или запосленог у фирми са тимом на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- положај партнера или запосленог у фирми; и
- улогу појединца у организацији клијента.

921.8 A3 Примери активности које могу да служе као заштитне мере за такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања укључују:

- Структурирање одговорности партнера или запосленог ради смањења потенцијалног утицаја на ангажовање на основу којег се пружа уверавање; или
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши проверу релевантних активности на основу којих се пружа уверавање.

ОДЕЉАК 922

ДОНЕДАВНИ РАД КОД КЛИЈЕНТА О КОЈЕМ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

Увод

922.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

922.2 Ако је члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање претходно радио као директор, члан органа или запослени код клијента о којем се пружа уверавање, може да настане претња по основу личног интереса, самоконтроле или присности. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Рад током периода обухваћеног извештајем о уверавању

Р922.3 У тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање не треба да буде укључен појединац који је током периода обухваћеног извештајем о уверавању:

- (а) радио као руководилац или директор клијента о којем се пружа уверавање; или
- (б) био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

Рад пре периода обухваћеног извештајем о уверавању

922.4 А1 Претња по основу личног интереса, присности или застрашивања може да настане ако је, пре периода обухваћеног извештајем о уверавању, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање:

- (а) радио као руководилац или директор клијента о којем се пружа уверавање; или
- (б) био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

На пример, претње би настале ако одлука коју је донео, или посао који је обавио тај појединац у периоду док је био запослен код клијента, треба да буду процењени у текућем периоду као део ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

922.4 А2 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај који је тај појединац имао код клијента;
- дужина временског периода од тренутка када је тај појединац напустио клијента; и
- улога коју тај члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање има у том тиму.

922.4 А3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед рада извршеног од стране члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

ОДЕЉАК 923

АНГАЖОВАЊЕ У СВОЈСТВУ ДИРЕКТОРА ИЛИ ЧЛАНА ОРГАНА КОД КЛИЈЕНТА О КОЈЕМ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

Увод

923.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

923.2 Ако је члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање претходно радио као директор или члан органа клијента о којем се пружа уверавање, може да настане претња по основу самоконтроле и личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Ангажовање у својству директора или члана органа

923.3 Ни партнер, ни запослени у фирми не треба да раде у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање.

Рад у својству секретара компаније

923.4 Ни партнер, ни запослени у фирми не треба да раде у својству секретара компаније код клијента о којем се пружа уверавање, осим ако:

(а) је таква пракса дозвољена локалним законским прописима, професионалним правилима или праксом

(б) руководство доноси све релевантне одлуке

(ц) врши функције које су рутинске и формално–административне природе, као што су израда записника и вођење рачуна о законом прописаним извештајима.

923.4 А1 Положај секретара компаније има у различитим правним системима различите импликације. Његове обавезе могу варирати од административних обавеза (као што је руковођење особљем и вођење евиденције и регистара компаније), до различитих обавеза као што је обезбеђивање да се компанија придржава прописа или пружање савета у вези са питањима корпоративног управљања. Обично, тај положај имплицира блиску повезаност са ентитетом. Сходно томе, уколико партнер или запослени у фирми ради у својству секретара компаније код клијента о којем се пружа уверавање, настаје претња. (Више информација о пружању услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије дато је у Одељку 950, *Пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање*).

ОДЕЉАК 924

ЗАПОШЉАВАЊЕ КОД КЛИЈЕНТА О КОЈЕМ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

Увод

924.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

924.2 Однос запослења код клијента о којем се пружа уверавање може да проузрокује претњу по основу личног интереса, присности или застрашивања. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

924.3 A1 Претња по основу присности или застрашивања може да настане када је било које од наведених лица било члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или партнер фирме:

- директор или члан органа код клијента о којем се пружа уверавање; или
- запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

Ограничења за бивше partnere или чланове тимова на ангажовању на основу којег се пружа уверавање

P924.4 Ако је бивши партнер ангажован од стране клијента о којем фирма пружа уверавање или је бивши члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање ангажован од стране клијента о којем се пружа уверавање као:

- (а) директор или члан органа; или
- (б) запослени који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање;

тај појединац не треба да настави да учествује у пословима фирме или у другим професионалним активностима.

924.4 A1 Чак и када је неки од појединаца описаних у параграфу P924.4, ангажован од стране клијента о којем се пружа уверавање на таквом положају и не настави да учествује у пословима или у другим професионалним активностима фирме, ипак може да настане претња по основу присности или застрашивања.

924.4 A2 Претња по основу присности или застрашивања може такође да настане када бивши партнер фирме буде ангажован на једној од позиција описаној у параграфу 924.3 A1, а тај ентитет накнадно постане клијент о којем се пружа уверавање.

924.4 A3 Фактори који су релевантни за процену нивоа такве тврдње укључују:

- положај који то лице заузима код клијента;
- сарадњу коју ће то лице имати са тимом на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- дужину временског периода од тренутка када је то лице било члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, односно партнер фирме; и
- ранији положај које је то лице имало у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или у фирми. На пример, да ли је тај појединац био одговоран за одржавање редовног контакта са руководством клијента или лицима овлашћеним за управљање.

924.4 A4 Примери активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу присности или застрашивања укључују:

- успостављање таквих аранжмана да лице нема право да прима бенефиције или друга плаћања од фирме, осим ако се врше у складу са унапред утврђеним фиксним договором;

- успостављање таквих аранжмана да сва дуговања фирме према датом лицу нису материјално значајна за фирму;
- измену плана ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- одређивање појединаца за тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, који имају довољно искуства у односу на лице које се тек запослило код клијента; или
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, ради прегледа посла који је обавио бивши члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Услови у случају запошљавања члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање код клијента

P924.5 Фирма треба да има политике и процедуре које захтевају од чланова тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање да обавесте фирму о преговорима у вези са запошљавањем код клијента о којем се пружа уверавање.

924.5 A1 Претња по основу личног интереса настаје када члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање учествује у ангажовању, знајући да ће се, или да се може запослити код клијента о којем се пружа уверавање у неком будућем времену.

924.5 A2 Пример активности која може да уклони такву претњу по основу личног интереса је искључивање тог члана из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

524.5 A3 Пример активности која може да служи као заштитна мера којом се одговара на такву претњу по основу личног интереса је ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа да изврши преглед свих значајних просуђивања извршених од стране тог лица док је било члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање

ОДЕЉАК 940

ДУГОГОДИШЊА САРАДЊА ОСОБЉА СА КЛИЈЕНТОМ О КОЈЕМ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

Увод

940.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

940.2 Учествовање истог особља са већом одговорношћу на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, у дужем временском периоду може да створи претње по основу присности и личног интереса. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

940.3 A1 До настанка претње по основу присности може да дође када је члан ревизијског тима дуго повезан са:

- (а) клијентом о којем се пружа уверавање;
- (б) вишим руководством клијента о којем се пружа уверавање; или
- (ц) предметним питањем и информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

940.3 A2 Претња по основу личног интереса може настати као резултат забринутости особе да ће изгубити вишегодишњег клијента или њене заинтересованости да задржи близак лични однос са чланом вишег руководства или лицима овлашћеним за управљање. Таква претња би могла непримерено да утиче на просуђивање те особе.

940.3 A3 Фактори који су релевантни за процењивање нивоа такве претње по основу присности или личног интереса укључују:

- природу ангажовања на основу којег се пружа уверавање;
- укупно трајање односа појединца са клијентом о којем се пружа уверавање, ранг појединца у тиму и природу његових извршених послова, укључујући то да ли је тај однос постојао и док је појединац радио за другу фирму;
- у којој мери је рад тог појединца под руководством, прегледом и надзором кадрова вишег ранга;
- у којој мери тај појединац, на основу свог ранга, може да утиче на исход ангажовања на основу којег се пружа уверавање у смислу, на пример, доношења кључних одлука или усмеравања рада других чланова тима;
- блискост личних односа појединца са вишим руководством или лицима овлашћеним за управљање;
- природу, учесталост и обим интеракције између датог појединца клијента о којем се пружа уверавање;
- да ли је промењена структура или сложеност предметног питања или информација о предметном питању;
- да ли је у скорије време замењен неки појединац или појединци који су одговорна лица или, ако је релевантно, чланови вишег руководства;

940.3 A4 Комбинација два или више фактора може да доведе до повећања или смањења нивоа претње. На пример, претње по основу присности које су се развиле постепено као резултат све ближег односа између неке особе и члана вишег руководства клијента о којем се пружа уверавање могле би да се смање ако би тај члан вишег руководства клијента напустио своју функцију.

940.3 A5 Пример активности којом би могле да се отклоне претње по основу присности и личног интереса настале услед тога што је лице дуже време било ангажовано на неком одређеном ангажовању је искључивање тог појединца из ревизијског тима у оквиру ротирања особља.

940.3 A6 Примери активности које могу да служе као заштитне мере којима се одговара на такву претњу по основу присности или личног интереса укључују:

- промену функције коју има члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или врсте и обима послова које обавља;
- ангажовање одговарајућег вршиоца прегледа, који није био члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, ради прегледа рада који је извршило одређено лице;

или

- редовне независне интерне или екстерне контроле квалитета ангажовања.

P940.4 Ако фирма одлучи да од насталих претњи може да се заштити једино тако што ће ротирањем особља одређено лице да се искључи из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, мора да се одреди одговарајући период током ког то лице неће:

- (а)** бити члан тима који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- (б)** вршити контролу квалитета ангажовања на основу којег се пружа уверавање; или
- (ц)** имати директан утицај на исход ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

Овај период мора да буде довољно дуг да омогући отклањање претњи по основу присности и личног интереса.

ОДЕЉАК 950

ПРУЖАЊЕ УСЛУГА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ НЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КЛИЈЕНТИМА О КОЈИМА СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ А КОЈИ НИСУ КЛИЈЕНТИ РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА

Увод

950.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

950.2 Фирме могу да пружају својим клијентима о којима се пружа уверавање низ других услуга на основу којих се не пружа уверавање, а које су у складу са њиховим искуством и стручношћу. Пружање услуга на основу којих се не пружа уверавање може, међутим, да створи претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима и претње независности. У овом одељку наведени су специфични захтеви и материјал за примену који су релевантни када се концептуални оквир примењује у таквим околностима

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р950.3 Пре него што фирма прихвати ангажовање да клијенту о којем се пружа уверавање пружи друге услуге на основу којих се не пружа уверавање, треба да се утврди да ли би пружање таквих услуга створило претњу независности.

950.3 A1 Захтеви и материјал за примену из овог Одељка помажу фирми код анализирања одређених врста услуга које нису услуге уверавања и са њима повезаних претњи до којих би могло доћи ако фирма или фирма у мрежи буде пружала друге услуге које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање.

950.3 A2 Нова достигнућа у пословању, еволуција финансијских тржишта, брзе промене информационих технологија, чине немогућим да се сачини потпуна листа свих осталих услуга које могу бити пружене клијенту о којем се пружа уверавање, а на основу којих се не пружа уверавање. Као резултат тога, Кодекс не садржи коначан списак других услуга које нису услуге уверавања, а које могу да се пруже клијенту о којем се пружа уверавање.

Процењивање претњи

950.4 A1 Фактори који су релевантни за процену нивоа претњи проузрокованих пружањем услуга које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање укључују:

- природу, делокруг и сврху услуге;
- степен поузданости који се приписује исходу услуге као делу ангажовања на основу којег се пружа уверавање;
- законско и регулаторно окружење у ком се пружа услуга;
- да ли ће исход пружања услуге утицати на предметно питање и информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање и ако хоће:
 - ° у којој мери ће исход услуге имати материјално значајне или значајне ефекте на предметно питање ангажовања на основу којег се пружа уверавање
 - ° у ком степену је клијент укључен у одређивање значајних питања за која треба да се примењује просуђивање
- ниво стручности руководства и особља клијента у односу на врсту услуге која се пружа;

Материјалност у односу на информације клијента о којем се пружа уверавање

950.4 A2 Концепт материјалности у односу на информације клијента о којем се пружа уверавање обрађен је у *Међународним стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3000 (ревидиран) Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација*. За одређивање материјалности захтева се примена професионалног просуђивања и на њега утичу и квантитативни и квалитативни фактори, као и перцепција потреба корисника у погледу финансијских и осталих података.

Пружање већег броја услуга које нису услуге уверавања истом клијенту о којем се пружа уверавање

950.4 A3 Фирма може да пружа више услуга које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање. У таквим условима, разматрање комбинованих ефеката претњи насталих као

результат пружања тих услуга представља значајан део процене претњи коју врши фирма.

Одговор на претње

950.5 A1 У параграфу 120.10 A2 дат је опис заштитних мера. У контексту пружања других услуга које нису услуге уверавања клијентима о којима се пружа уверавање, заштитне мере су активности које фирма предузима, појединачно или у комбинацији, како би се претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима ефективно свеле на прихватљив ниво. У појединим ситуацијама, када је претња узрокована пружањем услуга које нису услуге уверавања клијентима о којима се пружа уверавање, заштитне мере можда неће бити на располагању. У таквим ситуацијама, применом концептуалног оквира како је описано у Одељку 120 захтева се од фирме да одбије или оконча пружање услуге која није услуга уверавања или ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Забрана преузимања обавеза руководства

P950.6 Фирма не сме да преузме обавезу руководства у вези са предметним питањем или информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање које су обезбеђене од стране фирме. Уколико фирма преузме обавезу руководства као део било којих других услуга пружених клијенту о којем се пружа уверавање, те обавезе не треба да буду повезане са предметним питањем или информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање, а које обавља фирма.

950.6 A1 Обавезе руководства подразумевају контролу, вођење и усмеравање ентитета, укључујући доношење одлука у вези са набавком, имплементацијом и контролом људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних ресурса.

950.6 A2 Пружање услуга које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање ствара претње по основу самоконтроле и личног интереса ако фирма током пружања услуге преузме обавезе руководства. Преузимање обавеза руководства такође ствара претњу по основу блискости, будући да фирма постаје све више блиска мишљењима и интересима руководства.

950.6 A3 Одређивање, да ли је нека активност обавеза руководства зависи од околности у вези са којима се захтева примена просуђивања. Примери активности које се сматрају обавезама руководства, подразумевају:

- Утврђивање политике и стратешког правца;
- Ангажовање и отпуштање запослених.
- Руковођење и преузимање одговорности за поступке запослених у односу на рад запослених за тај ентитет;
- Одобравање трансакција;
- Контрола и управљање банковним рачунима или инвестицијама.
- Одлука које препоруке фирме или трећих страна треба имплементирати;
- Извештавање, у име руководства, лица овлашћених за управљање.
- Преузимање одговорности за осмишљавање, имплементирање, надзор и одржавање интерне контроле.

950.6 A4 Пружање савета и препорука руководству клијента о којем се пружа уверавање у вези са испуњавањем њихових одговорности, не представља преузимање обавезе руковођења у име клијента ревизије (видети параграфе P950.6 до 950.6 A3).

P950.7 У циљу избегавања преузимања обавеза руковођења, при пружању свих услуга које нису услуге уверавања клијенту о којем се пружа уверавање, фирма треба да буде задовољна чињеницом да руководство доноси све значајне судове и одлуке које су у правој надлежности руководства. То обухвата и уверавање да је руководство клијента:

(a) Одредило лице које поседује одговарајућу вештину, знање и искуство да буде одговорно у сваком тренутку за одлуке клијента и за надзор услуга. Такво лице, а пожељно је да је део највишег руководства, треба да разуме:

(i) циљеве, природу и резултате услуга; и

(ii) одговорности клијента, односно фирме.

Међутим од тог лица се не тражи да поседује стручност за извођење или поново извођење услуге;

(b) Врши надзор услуга и процењује адекватност резултата услуга изведених за циљеве клијента;

- (ц) Прихвата одговорност за поступке, уколико постоје, које треба предузети на основу резултата пружене услуге.

Остала разматрања која се односе на пружање специфичних услуга које нису услуге уверавања

950.8 A1 Претња по основу самоконтроле може настати ако фирма учествује у припреми информација о предметном питању које се касније користе као информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање. Примери услуга које нису услуге уверавања, а које могу да проузрокују такве претње по основу самоконтроле када се пружају услуге које су у вези са информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање укључују:

- (а) развој и припрему финансијских информација и накнадно пружање уверавања о тим информацијама
- (б) вршење процене која чини део информација о предметном питању ангажовања.

ОДЕЉАК 990

ИЗВЕШТАЈИ КОЈИ УКЉУЧУЈУ ОГРАНИЧЕЊЕ УПОТРЕБЕ И ДИСТРИБУЦИЈЕ (АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ КОЈА НИСУ АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА)

Увод

990.1 Да би идентификовала, проценила и одговорила на претње које утичу на независност, од фирме се захтева да се придржава основних принципа, да буде независна и да примењује концептуални оквир који је дат у одељку 120.

990.2 Овај одељак садржи одређене измене Дела 4Б које су дозвољене у одређеним околностима када се ради о ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у којима извештај о уверавању подразумева ограничену употребу и дистрибуцију. Ангажовање на основу којег се издаје извештај чија су употреба и дистрибуција ограничени у околностима описаним у тачки Р990.3 у овом одељку се назива „примерено ангажовање на основу којег се пружа уверавање“.

Захтеви и материјал за примену

Опште одредбе

Р990.3 Када фирма намерава да изда извештај о уверавању који подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, захтеви у погледу независности из Дела 4Б биће подобни за модификације које дозвољава овај одељак, али само ако:

- (а)** фирма обавештава циљне кориснике извештаја о извршеним модификацијама захтева у погледу независности који ће се примењивати приликом пружања дате услуге; и
- (б)** циљни корисници извештаја разумеју сврху и ограничења извештаја и експлицитно прихватају примену датих измена.

990.3 А1 Циљни корисници извештаја могу да стекну разумевање сврхе и ограничења у вези са извештајем тако што ће, директно или индиректно преко представника који има одговарајућа овлашћења за поступање у име циљних корисника, учествовати у одређивању природе и делокруга ангажовања. У сваком случају, такво учешће омогућава фирми да комуницира са циљним корисницима о питањима независности, укључујући околности које су релевантне за примену концептуалног оквира, те да од њих добије пристанак за модификације захтева у погледу независности.

Р990.4 У случају када су циљни корисници одређена група и нису конкретно идентификовани по имену у време утврђивања услова ангажовања, фирма треба накнадно да упозна такве кориснике са захтевима у погледу независности које је прихватио њихов представник.

990.4 А1 На пример, када су циљни корисници одређена група корисника, на пример зајмодавци у кредитном аранжману, фирма може да опише модификоване захтеве у погледу независности у писму ангажовања и да га достави представницима зајмодаваца. Представник то писмо потом може дати на увид члановима дате групе зајмодаваца како би се задовољила обавеза фирме да упозна кориснике са модификацијама захтева у погледу независности које је представник прихватио.

Р990.5 Када фирма спроводи примерено ангажовање на основу којег се пружа уверавање, све модификације из Дела 4Б морају бити ограничене на оне из параграфа од Р990.7 до Р990.8.

Р990.6 Ако фирма за истог клијента издаје извештај о уверавању који не подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, фирма треба да примењује Део 4Б на то ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Финансијски интереси, зајмови и гаранције, блиски пословни и породични односи и лични односи

Р990.7 Када фирма спроводи примерено ангажовање на основу којег се пружа уверавање:

- (а)** релевантне одредбе из Одељака 910, 911, 920, 921, 922 и 924 примењују се само на чланове тима на ангажовању и њихове и уже породице, и по потреби блиске сроднике.
- (б)** фирма треба да утврди да ли су претње независности произашле из интереса и односа, као што је описано у параграфима 910, 911, 920, 921, 922 и 924, између клијента о којем се пружа уверавање и следећих чланова ревизијског тима:
 - (i)** лица која пружају консултације у вези са техничким и стручним питањима, трансакцијама или пословним догађајима;
 - (ii)** лица која обављају контролу квалитета ангажовања, укључујући и лица која обављају ангажовање прегледа контроле квалитета; и

(ц) фирма треба да процени и одговори на претње за које тим који ради на ангажовању има разлога да верује да су настале услед интереса и односа између клијента о којем се пружа уверавање и осталих лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања на основу којег се пружа уверавање, као што је описано у параграфима 910, 911, 920, 921, 922 и 924.

990.7 A1 Остала лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључују лица која препоручују накнаду за, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, а у вези са перформансама ангажовања ревизије.

P990.8 Када фирма спроводи примерено ангажовање на основу којег се пружа уверавање, фирма не треба да има материјално значајан финансијски интерес, било директан или индиректан, код клијента о којем се пружа уверавање.

ПОЈМОВНИК, УКЉУЧУЈУЋИ СПИСАК СКРАЋЕНИЦА

Употреба јединице у Међународном етичком кодексу за професионалне рачуновође (и Међународним стандардима независности) подразумева и множину и обрнуто, а коришћени појмови имају значења наведена у наставку текста.

Објашњења дефинисаних појмова су у Појмовнику дата нормалним стилом слова, док се за објашњења описаних појмова која имају посебна значења у одређеним деловима Кодекса, односно за додатна објашњења дефинисаних појмова користи курзив. У следећој табели садржани су и описи појмова коју су дати у Кодексу.

Ангажовање на основу којег се пружа уверавање	Ангажовање у коме професионални рачуновођа у јавној пракси изражава закључак са циљем да повећа степен поверења циљних корисника (који нису одговорна страна) о исходу процене или одмеравања предметног питања у односу на критеријуме. (Смернице о ангажовањима на основу којих се пружа уверавање су дате у <i>Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање</i> , који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања. У <i>Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање</i> описани су елементи и циљеве ангажовања на основу којег се пружа уверавање и идентификована су ангажовања за која се примењују <i>Међународни стандарди ревизије (ISA)</i> , <i>Међународни стандарди ангажовања прегледа (ISRE)</i> и <i>Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE)</i> .
Ангажовање прегледа	Ангажовање на основу којег се пружа уверавање, а које се спроводи у складу са <i>Међународним стандардима ангажовања прегледа</i> , при чему професионални рачуновођа у јавној пракси на основу процедура које не пружају све доказе које ангажовање ревизије захтева, изражава закључак, да ли је рачуновођа дошао до неких сазнања која га наводе да верује да финансијски извештаји нису састављени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања.
Ангажовање ревизије	Ангажовање на основу којег се пружа разумно уверавање у којем професионални рачуновођа у јавној пракси изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји састављени по свим материјално значајним аспектима (да ли дају истиниту и објективну слику, односно да ли су презентовани истинито по свим материјално значајним аспектима) у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања, као што је ангажовање спроведено у складу са <i>Међународним стандардима ревизије</i> . То подразумева статутарну ревизију, односно ревизију чије се спровођење захтева законом. У <i>Делу 4А, појам „ангажовање ревизије“ примењује се равноправно са појмом „ангажовање прегледа“</i> .
Блиски сродник Директни финансијски интерес	Родитељ, дете или брат или сестра, неко ко није члан уже породице. Финансијски интерес који се поседује: (а) директно и под контролом је појединца или ентитета (укључујући она којима управљају други на дискреционој основи); или (б) индиректно путем колективног улагања, фонда или другог посредника над којим појединац или ентитет има контролу или могућност утицања на одлуке о улагању.
Директор или руководилац	Лица овлашћена за управљање ентитетом, или она која имају такве надлежности, без обзира на назив титуле, што може варирати од законодавства до законодавства.
Екстерни стручни саветник	Лице (које није партнер или део професионалног особља, укључујући привремено ангажовано особље фирме или фирме у мрежи) или организација која поседује вештине, знање и искуство у некој области, а да то није рачуноводство или ревизија, и чији се рад у тој области користи као помоћ професионалном рачуновођи у стицању довољне количине одговарајућих доказа.
Ентитет котиран на берзи	Ентитет чије су акције, хартије од вредности, дужнички инструменти понуђени или котиран на признатој берзи, или су дати на тржиште по правилима признате берзе или другог еквивалентног тела.

Ентитет од јавног интереса	(а) Ентитет котиран на берзи; и (б) сваки ентитет: (i) дефинисан од стране закона и регулативе као ентитет од јавног интереса; или (ii) за који се законом и регулативом захтева спровођење ревизије у складу са истим захтевима независности који се примењују на ревизију ентитета котираних на берзи. Такво правило може бити објављено од стране релевантног регулаторног тела, укључујући и регулаторно тело за ревизију. <i>Остали ентитети такође могу да се сматрају ентитетима од јавног интереса као што је уређено параграфом 400.8</i>
Запослени професионални рачуновођа	Професионални рачуновођа који обавља своју делатност у областима као што су привреда, јавни сектор, образовање, непрофитни сектор, регулаторна или професионална тела, а који може да буде у својству запосленог, уговарача, партнера, директора (извршног или неизвршног), власника-руководиоца или волонтера.
Запослени професионални рачуновођа вишег ранга	Запослене професионалне рачуновође вишег ранга („професионалне рачуновође вишег ранга“) су директори, службеници или запослени вишег ранга који могу да изврше значајан утицај и доносе одлуке у вези са стицањем, распоређивањем и контролом људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних средстава организације послодавца. <i>Овај појам је описан у параграфу 260.11 А1.</i>
Заштитне мере	<i>Заштитне мере су активности које професионални рачуновођа предузима, појединачно или у комбинацији, како би се претње које могу да узрокују неусклађеност са основним принципима ефективно свеле на прихватљив ниво.</i> Овај појам је описан у параграфу 120.10 А2.
Значајна штета Индиректни финансијски интерес Канцеларија	<i>Овај појам је описан у параграфима 260.5 А3 и 360.5 А3.</i> Финансијски интерес који се поседује као средство колективног улагања, имање, фонд или путем другог посредника над којим појединац или ентитет немају контролу или могућност утицања на одлуке о улагању. Посебна подгрупа у оквиру фирме, организована по географској или радној линији.
Клијент о којем се пружа уверавање	Одговорна страна, односно особа (или особе) која је: (а) У ангажовању директног извештавања, одговорна за предметно питање; или (б) У ангажовању заснованом на тврдњи, одговорна за суштинску информацију и може бити одговорна за предметно питање.
Клијент ревизије	Ентитет у односу на који фирма спроводи ангажовање ревизије. Када је клијент ентитет котиран на берзи, под клијентом ревизије се увек подразумевају и повезани ентитети. У случају када клијент није ентитет котиран на берзи, клијент ревизије подразумева оне повезане ентитете над којима клијент има директну или индиректну контролу. <i>(Видети и параграф Р400.20)</i> У Делу 4А, појам „клијент ревизије“ примењује се равноправно са појмом „клијент прегледа“.
Клијент чији се преглед врши Кључни партнер ревизије	Ентитет који је предмет ангажовања прегледа које спроводи фирма. Партнер ангажовања, лице одговорно за преглед контроле квалитета ангажовања, и остали партнери ревизије, уколико их има, у тиму на ангажовању, који доносе кључне одлуке или судове о значајним питањима у ревизији финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење. У зависности од околности и улоге појединаца у ревизији, „остали партнери ревизије“ могу да подразумевају, на пример, партнере ревизије одговорне за значајне филијале или секторе.
Концептуални оквир Лица овлашћена	<i>Овај појам је описан у Одељку 120.</i> Лице(а) или организација(е) (на пример, повереник корпорације) одговорни за

за управљање	надзор стратешког усмерења ентитета и одговорна за ентитет. То подразумева и надзор над процесом финансијског извештавања. За неке ентитете у појединим законским системима, лица овлашћена за управљање могу обухватати руководеће особље, на пример, извршне чланове управног одбора ентитета приватног или јавног сектора, или власника-руководиоца.
Могло би / може	<i>Овај појам се користи у Кодексу да би се изразила могућност настанка неког питања, појаве неког догађаја или предузимања неке активности. Он се не користи да би се изразио посебан степен могућности или вероватноће када се користи у контексту претње, имајући у виду да процена нивоа претње зависи од чињеница и околности сваког појединачног питања, догађаја или предузете активности</i>
Мрежа	Већа структура која: (а) за циљ има сарадњу; и (б) очигледно има за циљ дељење добити или трошкова, или има заједничко власништво, контролу или руководство, заједничке политике и процедуре квалитета контроле, заједничку пословну стратегију, употребу заједничког заштићеног имена, или значајног дела професионалних ресурса.
Независност	Независност обухвата: (а) Независност мишљења – Начин мишљења који омогућава изражавање закључака без утицаја, који доводе у питање професионално просуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам. (б) Независност деловања - Избегавање чињеница и околности, значајних у тој мери, да би на основу њих разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, могла да закључи да су интегритет, објективност или професионални скептицизам фирме, односно члана ревизијског тима доведени у питање. <i>Као што је наведено у параграфима 400.5 и 900.4, свако означавање појединца или фирме као „независне“ значи да су тај појединац или фирма постигли усклађеност са одредбама наведеним у Делу 4А, односно 4Б.</i>
Неусклађеност са законима и регулативом (Запослене професионалне рачуновође)	Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, а који су у супротности са важећим законима или регулативом, почињени од стране: (а) организације послодавца професионалног рачуновође; (б) лица овлашћеног за управљање особе том организацијом; (ц) руководства организације послодавца; или (д) других особа које раде за ту организацију или поступају по њеним налозима. Овај појам је описан у параграфу 260.5 А1.
Неусклађеност са законима и регулативом (Професионалне рачуновође у јавној пракси)	Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, који су у супротности са важећим законима или регулативом, почињени од стране: (а) клијента; (б) лица овлашћених за управљање клијентом; (ц) руководства клијента; или (д) неког другог појединца који ради за организацију послодавца или по њеним инструкцијама. Овај појам је описан у параграфу 360.5 А1.
Одговарајући вршилац прегледа	<i>Одговарајући вршилац прегледа је професионалац који поседује неопходно знање, вештине, искуство и овлашћења да изврши објективан преглед релевантних обављених послова, односно пружених услуга. То лице може бити професионални рачуновођа. Овај појам је описан у параграфу 300.8 А4.</i>
Основни принципи	Овај појам је описан у параграфу 110.1 А1. Сваки од основних принципа појединачно је описан у следећим параграфима: <i>Интегритет</i> P111.1 <i>Објективност</i> P112.1 <i>Професионална оспособљеност</i>

	<i>и дужна пажња</i>	<i>P113.1</i>
	<i>Поверљивост</i>	<i>P114.1</i>
	<i>Професионално понашање</i>	<i>P115.1</i>
Партнер на ангажовању	Партнер или друга особа у фирми, одговорна за ангажовање и његово извршавање, као и за извештај издат у име фирме, и неко ко, када се то захтева, има одговарајућу надлежност од професионалног, правног или регулаторног тела.	
Период ангажовања (Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије и прегледа)	Период ангажовања почиње када тим који ради на ангажовању почне да врши услуге уверавања. Период ангажовања се завршава када се објави извештај о уверавању. Уколико је ангажовање периодичне природе, период трајања ангажовања се завршава каснијим датумом у односу на датум обавештења једне од страна да је професионални однос окончан или датум објављивања коначног извештаја о уверавању.	
Период ангажовања (ревизија и преглед)	Период ангажовања почиње када ревизијски тим почне да врши ревизијске услуге. Период ангажовања се завршава када се објави ревизијски извештај. Уколико је ангажовање периодичне природе, период трајања ангажовања се завршава каснијим датумом у односу на датум обавештења једне од страна да је професионални однос окончан или датум објављивања коначног ревизијског извештаја.	
Период континуираног рада	<i>Овај појам је описан у параграфу P540.5.</i>	
Период мировања	<i>Овај појам је описан у параграфу P540.5 за сврхе параграфа P540.11 до P540.19.</i>	
Повезани ентитет	Ентитет који има бар једну од следећих веза са клијентом: (а) има директну или индиректну контролу над клијентом под условом да је клијент значајан за тај ентитет; (б) има директни финансијски интерес у клијенту под условом да тај ентитет има значајан утицај на клијента, а интерес везан за клијента је значајан за тај ентитет; (ц) над којим клијент има директну или индиректну контролу; (д) у којем клијент или ентитет повезан са клијентом под (ц), има директан финансијски интерес који даје значајан утицај над таквим ентитетом а интерес је од значаја и за клијента и за са њим повезани ентитет под (ц); и (е) који је под заједничком контролом са клијентом под условом да су и ентитет и клијент од значаја за ентитет који контролише и клијента и ентитет.	
Подстицаји	Подстицај је предмет, ситуација или радња која се користи да се утиче на понашање друге особе, али не нужно са намером да тај утицај буде непримерен. Подстицај може да укључује све од најблажих облика гостопримства између колега (за запослене професионалне рачуновође) или између професионалних рачуновођа и садашњих или потенцијалних клијената (за професионалне рачуновође у јавној пракси), па до активности које воде до неусклађености са законима и регулативом. Подстицаји могу имати различите облике, као што су: <ul style="list-style-type: none"> • поклони; • гостопримство; • угошћавање; • донације политичке или добротворне природе; • позивање на пријатељство и лојалност; • омогућавање запослења или пружање сличних пословних прилика; • преференцијални третман, права или привилегије. 	
Преглед контроле квалитета ангажовања Предложени	Процес, који има за циљ да обезбеди објективну евалуацију, пре него што се објави извештај о значајним просуђивањима, која је тим на ангажовању донео и о закључцима до којих је дошао при формулисању извештаја. Професионални рачуновођа у јавној пракси који разматра прихватање	

рачуновођа	ангажовања ревизије или пружања рачуноводствених, саветодавних, пореских или сличних професионалних услуга могућем клијенту (или, у одређеним случајевима, већ постојећем клијенту).
Претње	<i>Овај појам је описан у параграфу 120.6 А3 и укључује следеће категорије.</i> <i>Лични интерес</i> 120.6 А3(а) 120.6 А3(б) 120.6 А3(ц) <i>Самоконтрола</i> 120.6 А3(д) 120.6 А3(е) <i>Заступништво</i> <i>Присност</i> <i>Застрашивање</i>
Претходни рачуновођа	Професионални рачуновођа у јавној пракси који је последњи обављао ревизију или вршио рачуноводствене, пореске, консултантске или сличне професионалне услуге за клијента, ако не постоји садашњи рачуновођа.
Примерено ангажовање на основу којег се пружа уверавање	<i>Овај појам је описан у параграфу 990.2 за сврхе Одељка 990.</i>
Примерено ангажовање ревизије	<i>Овај појам је описан у параграфу 800.2 за сврхе Одељка 800.</i>
Прихватљив ниво	Прихватљив ниво је ниво за који би професионални рачуновођа, примењујући тест разумне и информисане треће стране, вероватно могао да закључи да рачуновођа поштује основне принципе.
Професионална активност	Активност која захтева рачуноводствене или сличне вештине, које предузима професионални рачуновођа, а укључују услуге из области рачуноводства, ревизије, пореза, консалтинга и управљања финансијама.
Професионалне услуге	Професионалне активности које се обављају за клијенте.
Професионални рачуновођа	Лице које је члан организације која је пуноправни члан Међународне федерације рачуновођа (IFAC). <i>У Делу 1, појам „професионални рачуновођа“ односи се на појединачне запослене професионалне рачуновође и на професионалне рачуновође у јавној пракси и њихове фирме. У Делу 2, појам „професионални рачуновођа“ односи се на запослене професионалне рачуновође. У Деловима 3, 4А и 4Б, појам „професионални рачуновођа“ односи се на професионалне рачуновође у јавној пракси и њихове фирме.</i>
Професионални рачуновођа у јавној пракси	Професионални рачуновођа, без обзира на функционалну класификацију његовог рада (на пример, ревизија, порези или консалтинг) у фирми који пружа професионалне услуге. <i>Појам „професионални рачуновођа у јавној пракси“ се, такође, користи када се мисли на фирму професионалних рачуновођа у јавној пракси.</i>
Разумна и информисана трећа страна	Тест разумне и информисане треће стране односи се на ситуацију у којој професионални рачуновођа разматра да ли је вероватно да ће друга особа донети исте закључке као и он. Ово разматрање је са тачке гледишта разумне и информисане треће стране која одмерава све релевантне чињенице и околности за које се зна или за које се оправдано може очекивати да буду познате професионалном рачуновођи у време доношења закључака. Разумна и информисана трећа страна не мора бити рачуновођа, али по правилу треба да има одговарајуће знање и искуство да би могла да разуме и непристрасно процени исправност закључака до којих је рачуновођа дошао.
Ревизија	<i>У Делу 4А, појам „ревизија“ примењује се равноправно са појмом „преглед“.</i>
Ревизијски тим	(а) Сви чланови тима на ангажовању ревизије; (б) Сва остала лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања ревизије, укључујући: (и) лица која предлажу висину накнаде, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера на ангажовању, у вези са извршавањем ангажовања ревизије, укључујући запослене на свим сукцесивно

	<p>вишим нивоима почев од партнера на ангажовању па све до особе која је виши или руководећи партнер фирме (извршни руководилац, или еквивалентно томе);</p> <p>(ii) лица која пружају консултације, које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и</p> <p>(iii) лица која врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и</p> <p>(ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која директно могу да утичу на ангажовање ревизије. <i>У Делу 4А, појам „ревизијски тим“ примењује се равноправно са појмом „тим који врши преглед“.</i></p>
Рекламирање	Јавно објављивање информација у вези са услугама или вештинама професионалних рачуновођа у јавној пракси које се врши ради добијања послова.
Садашњи рачуновођа	Професионални рачуновођа запослен у јавној пракси који је тренутно именован на функцију ревизора или обавља рачуноводствене, пореске, консултантске или сличне професионалне услуге за клијента.
Смети / имати право	<i>Овај појам се користи у Кодексу да би се дала дозвола за предузимање специфичне активности у одређеним околностима, укључујући изузетке од појединих захтева. Он се не користи да би се изразила могућност.</i>
Тим који ради на прегледу	<p>(а) сви чланови тима који ради на ангажовању прегледа; и</p> <p>(б) сва остала лица унутар фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања прегледа укључујући лица која:</p> <p>(i) предлажу висину накнаде, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера ангажовања, а у вези са извршавањем ангажовања прегледа, укључујући запослене на свим сукцесивно вишим нивоима почев од партнера на ангажовању па све до особе која је виши или руководећи партнер фирме (извршни руководилац, или еквивалентно томе);</p> <p>(ii) пружају консултације које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и</p> <p>(iii) врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и</p> <p>(ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која могу директно да утичу на ангажовање прегледа.</p>
Тим на ангажовању	Сви партнери и особље који обављају неко ангажовање, укључујући и све појединце ангажоване од стране фирме или фирме у мрежи који спроводе процедуре на основу којих се пружа уверавање у том ангажовању. Ово не подразумева екстерне стручњаке које ангажује фирма или фирма у мрежи. Термин „тим на ангажовању“ такође искључује појединце у оквиру функције интерне ревизије клијента који директно помажу у ангажовању ревизије када екстерни ревизор поштује захтеве ISA 610 (ревидираног 2013.), <i>Коришћење резултата рада интерне ревизије.</i>
Тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање	<p>(а) Сви чланови тима на ангажовању за ангажовање на основу којег се пружа уверавање;</p> <p>(б) Сви остали запослени у оквиру фирме који могу директно утицати на исход ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући:</p> <p>(i) лица која предлажу висину накнаде, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, у вези са извршавањем тог ангажовања.</p> <p>(ii) Лица која пружају консултације које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање; и</p> <p>(iii) Лица која врше контролу квалитета ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања.</p>
Ужа породица	Супружник (или еквивалент) или издржавано лице.

Условљена накнада	Условљене накнаде су накнаде које су обрачунате на унапред утврђеној основи, повезаној са исходом трансакције или резултатом услуга које је пружила фирма. Накнаде се не сматрају условљеним, ако их је утврдио суд или други јавни орган.
Финансијске информације из прошлости	Информације изражене у финансијским терминима у вези са одређеним ентитетом, изведене првенствено из рачуноводственог система тог ентитета, о економским догађајима који су се одвијали у претходном периоду или о економским условима или околностима у одређеним периодима у прошлости.
Финансијски извештаји	Структуриран приказ финансијских информација из прошлости, укључујући са њима повезане напомене, које за циљ имају појашњење економских ресурса или обавеза у неком одређеном временском периоду, или промене у неком временском периоду у складу са оквиром финансијског извештавања. Повезане напомене обично садрже резиме значајних рачуноводствених политика и других информација које пружају додатна објашњења. Термин може да се односи и на цео скуп финансијских извештаја, али и на појединачни извештај на пример, биланс стања, или извештај о приходима и расходима, као и са њима повезане напомене.
Финансијски интерес	Учешће у капиталу или другим хартијама од вредности, обвезницама, зајму или другим дуговним инструментима ентитета, укључујући права и обавезе стицања таквог интереса и дериватива директно повезаних са таквим интересом.
Финансијски извештаји специјалне намене	Финансијски извештаји састављени у складу са оквиром финансијског извештавања, осмишљени да одговоре на потребе за финансијским информацијама посебно одређених корисника.
Финансијски извештаји о којима фирма изражава мишљење	У случају појединачног ентитета, финансијски извештаји тог ентитета. У случају консолидованих финансијских извештаја, који се још називају и финансијским извештајима групе, консолидовани финансијски извештаји.
Фирма	(а) Појединац, партнерство или корпорација професионалних рачуновођа; (б) Ентитет који контролише стране под (а) путем власништва, руководства или на други начин и, (ц) Ентитет који стране под (а) контролишу путем власништва, руководства или на други начин. У параграфима 400.4 и 900.3 објашњено је како се реч „фирма“ користи у вези са одговорношћу професионалних рачуновођа и фирми да постигну усклађеност са Делом 4А односно 4Б.
Фирма у мрежи	Фирма или ентитет који припада мрежи. <i>Додатне информације дате су у параграфима 400.50 А1 до 400.54 А1.</i>

СПИСАК СКРЕЋЕНИЦА И СТАНДАРДА

НА КОЈЕ СЕ ПОЗИВА КОДЕКС

СПИСАК СКРАЋЕНИЦА

Скраћеница	Објашњење
Оквир уверавања	Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање
COSO	Комитет организација спонзора Treadway комисије
CoCo	Критеријуми контроле Асоцијације овлашћених професионалних рачуновођа Канаде
IAASB	Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања
IESBA	Одбор за Међународне етичке стандарде рачуновођа
IFAC	Међународна федерација рачуновођа
ISA	Међународни стандарди ревизије
ISAE	Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање

ISQC	Међународни стандарди контроле квалитета
ISRE	Међународни стандарди ангажовања на прегледу

СПИСАК СТАНДАРДА НА КОЈЕ СЕ ПОЗИВА КОДЕКС

Стандард	Пуни назив
ISA 320	Материјалност у планирању и спровођењу ревизије
ISA 610 (ревидиран 2013. године)	Коришћење резултата рада интерних ревизора
ISAE 3000 (ревидиран)	Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација
ISQC 1	Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге
ISRE 2400 (ревидиран)	Ангажовања на прегледу финансијских извештаја

ДАТУМ СТУПАЊА НА СНАГУ

- Делови 1, 2 и 3 ступају на снагу 15. јуна, 2019. године.
 - Део 4А, који се односи на независност у ангажовањима ревизије и прегледа, ступа на снагу и примењује се на ревизије и прегледе финансијских извештаја за периоде који почињу на дан 15. јун 2019. године или касније.
 - Део 4Б, који се односи на независност у ангажовањима на основу којих се изражава уверавање, када је реч о периодима које обухвата предмет ангажовања важи за периоде који почињу на дан 15. јун 2019. године или касније, док за сва остала питања ступа на снагу 15. јуна, 2019. године. Ранија примена је дозвољена.
- За више информација о датумима ступања на снагу измењених одредби о дугогодишњој сарадњи, које је IESBA објавио у јануару 2017. године као засебан документ у складу са тадашњим конвенцијама о структурирању и изради нацрта, погледати пету страну Кодекса.



**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-490-6