

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

**Етички кодекс
за професионалне
рачуновође**

Издање 2016

САВЕЗ РАЧУНОВОЋА И РЕВИЗОРА СРБИЈЕ
са
САВЕЗОМ РАЧУНОВОЋА И РЕВИЗОРА РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ
и
ИНСТИТУТОМ СЕРТИФИКОВАНИХ РАЧУНОВОЋА ЦРНЕ ГОРЕ

на основу споразума о сарадњи асоцијација објављује се ово званично унификовано издање превода Етичког кодекса за професионалне рачуновође, издање 2016. године

Сарадња ових професионалних асоцијација, чланица IFAC-а, у циљу унапређења рачуноводствене професије у процесу стандардизације финансијској извештавања, свршава их у сам врх најбоље праксе професионалне саморегулације.

Ово ажурирано званично издање доказ је професионалне одговорности ових професионалних асоцијација према чланству и јавном интересу.

Овај Етички кодекс за професионалне рачуновође примењује се непосредно на чланове од 1. јула 2017. а саставни део за његову примену чине и интерна акта асоцијација потписница споразума.

Уредник
др Зоран ШКОБИЋ

Превод
Игор АЦИЋ, дипл. фил.

Технички уредник
Витомир Савић

Издавач, Савез рачуновођа и ревизора Србије, као члан Међународне федерације рачуновођа (IFAC) има право на званичан превод и објављивање издања Етички кодекс за професионалне рачуновође за Србију, Црну Гору и БиХ - Републику Српску.

Изворна ауторска права за објављивање на енглеском језику и преводе на друге језике има International Federation of Accountants 529 Fifth Avenue, 6th floor New York, New York 10017, USA

ISBN 978-8-64750-169-2

Издавач: Савез рачуновођа и ревизора Србије,
Београд, Његошева 19, тел.: +381 (11) 3239-444, 3343-308, факс: +381 (11) 3231-220

За издавача: др Перо ШКОБИЋ

Суиздавачи: Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске,
Бања Лука, Петра Кочића бр. 59, тел.: +387 (51) 348-780, факс: +387 (51) 348-795

Институт сертифицизованих рачуновођа Црне Горе
Подгорица, др Вукашина Марковића бр. 114, тел.: +382 (20) 227-402

Тираж: 1.000

Штампа: "Космос", Светог Саве 16-18, Београд

IFAC-ОВ ЕТИЧКИ КОДЕКС ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ

ИЗДАЊЕ 2016. 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 претходно издање	4
Садржај	6
Предговор	7
Део А – Општа примена Кодекса	8
Део Б – Професионалне рачуновође у јавној пракси.	21
Део Ц – Запослене професионалне рачуновође	134
Дефиниције	148
Датум ступања на снагу.	156
Измене Кодекса	157

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 *Етички кодекс за професионалне рачуновође* (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 који 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 у 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 2016. ГОДИНЕ

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

СУШТИНСКЕ ИЗМЕНЕ У ОДНОСУ НА ПРЕТХОДНО ИЗДАЊЕ

Етички кодекс за професионалне рачуновође

Овај приручник замењује издање Приручника које је објављено 2015. године.

Измене

Издање приручника из 2016. садржи нове одељке 225 и 360 који се баве одговорностима професионалног рачуновође који је уочио неусклађеност или сумња на неусклађеност са законима и регулативом, а које су почињене од стране клијента или послодавца.

Последичне и усклађене измене су унете у Одељке 100, 140, 150, 210 и 270 Кодекса.

Измене ступају на снагу 15. јула, 2017. године. Ранија примена је дозвољена.

Измене су објављене на интернет страни IESBA у јулу 2016. године.

Измене Кодекса објављене након јула 2016. године и Нацрти за излагање

За информације о развоју и за добијање финалних саопштења објављених после јула 2016. године или информације о нацртима за излагање који су у припреми, посетите интернет страну IESBA www.ethicsboard.org

IFAC-ОВ ЕТИЧКИ КОДЕКС ЗА ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ

САДРЖАЈ

	<i>Страна</i>
ПРЕДГОВОР	7
Део А: ОПШТА ПРИМЕНА КОДЕКСА IESBA	8
100 Увод и основни принципи	9
110 Интегритет	15
120 Објективност	16
130 Професионална оспособљеност и дужна пажња	17
140 Поверљивост	18
150 Професионално понашање.	20
Део Б: ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ	21
200 Увод	22
210 Професионално именовање	28
220 Сукоби интереса	32
230 Додатна мишљења	38
240 Накнаде и друге врсте награђивања	39
250 Рекламирање професионалних услуга.	41
260 Поклони и гостопримство	42
270 Располагање имовином клијента	43
280 Објективност – све услуге	44
290 Независност – Ангажовања ревизије и прегледа	45
291 Независност – остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање	102
Тумачења 2005-01.	130
Део Ц: ПРИМЕНЉИВ НА ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ	134
300 Увод	135
310 Сукоби интереса	138
320 Припремање и презентовање информација	141

330	Деловање са довољно стручности	143
340	Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука	144
350	Подстицаји	146
	ДЕФИНИЦИЈЕ	148
	ДАТУМ ПРИМЕНЕ	156

ПРЕДГОВОР

Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође развија и објављује *Етички кодекс за професионалне рачуновође* (Кодекс) за примену од стране професионалних рачуновођа у целом свету.

Организација чланица IFAC-а или фирма, не треба да примењују стандарде који су мање строги од оних наведених у овом Кодексу. У случају да је организацији чланица или фирми законом или прописима забрањено да следе одређене делове овог Кодекса, оне треба да поштују остале делове овог Кодекса.

У неким правним системима могу да постоје захтеви који се разликују од оних садржаних у овом Кодексу. Професионалне рачуновође у тим правним системима треба да буду свесне ових разлика и да се придржавају строжих захтева и смерница осим уколико то није забрањено законом или прописима.

Део А ОПШТА ПРИМЕНА КОДЕКСА

	Страна
Одељак 100 Увод и основни принципи	9
Одељак 110 Интегритет	15
Одељак 120 Објективност	16
Одељак 130 Професионална оспособљеност и дужна пажња	17
Одељак 140 Поверљивост	18
Одељак 150 Професионално понашање	20

ОДЕЉАК 100

Увод и основни принципи

- 100.1 Значајно обележје рачуноводствене професије представља прихватање одговорности деловања у јавном интересу. Због тога, одговорност професионалног рачуновође није искључиво задовољење потреба појединог клијента или послодавца. Приликом деловања у јавном интересу, професионални рачуновођа треба да следи и поштује етичке захтеве овог Кодекса. Уколико закон или прописи бране професионалном рачуновођи да поштује неки од делова овог Кодекса, професионални рачуновођа треба да поштује све остале делове Кодекса.
- 100.2 Овај Кодекс се састоји из три дела. Део А установљава основне принципе професионалне етике за професионалне рачуновође и обезбеђује концептуални оквир који професионалне рачуновође треба да примењују:
- (а) Идентификовање претњи које би довеле до неусаглашености са основним принципима;
 - (б) Процена значаја идентификованих претњи; и
 - (ц) Примена мера заштите, по потреби, како би се претње отклониле или њихов значај свео на прихватљив ниво. Мере заштите су неопходне у случају када професионални рачуновођа утврди да претње нису на нивоу, на којем би одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, разумна и добро информисана трећа страна сматрала да усаглашеност са основним принципима није угрожена.
- Приликом примене овог концептуалног оквира, професионални рачуновођа треба да користи професионално расуђивање.
- 100.3 Делови Б и Ц описују како се концептуални оквир примењује у специфичним ситуацијама. У њима се дају примери заштитних мера које могу бити адекватан одговор на претње угрожавања усаглашености са основним принципима. Такође, описују ситуације када адекватне заштитне мере као одговор на такве претње нису доступне и стога активности или односе који стварају претње треба избегавати. Део Б је применљив за професионалне рачуновође у јавној пракси. Део Ц је применљив за запослене професионалне рачуновође. Професионалним рачуновођама у јавној пракси у одређеним околностима такође може бити од значаја и Део Ц.
- 100.4 Употреба речи “треба” у овом Кодексу означава захтев да професионални рачуновођа или фирма поступају у складу са посебним одредбама у којима се “треба” и користи. Усаглашеност је обавезна, осим у случају изузетка који овај Кодекс одобрава.

Основни принципи

- 100.5 Професионални рачуновођа треба да поштује следеће основне принципе:
- (а) 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 надјача професионално или пословно просуђивање.
- (ц) Професионална оспособљеност и дужна пажња - да одржава професионално знање и оспособљеност на захтеваном нивоу са циљем обезбеђивања клијенту или послодавцу компетентне професионалне услуге засноване на актуелним достигнућима у пракси, законодавству и техникама и 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, то јест, да не обелодањује ниједну такву информацију трећој страни без одговарајућег и специфичног одобрења, осим уколико не постоји законско или професионално право или обавеза обелодањивања, нити да користи информације у циљу стицања личних користи за професионалног рачуновођу или трећу страну.
- (е) Професионално понашање - да се придржава релевантних закона и регулатива и да избегава било какве активности које би дискредитовале професију.

Сваки од ових основних принципа разматра се детаљније у Одељцима 110–150.

Приступ заснован на концептуалном оквиру

- 100.6 Околности у којима раде професионалне рачуновође могу креирати специфичне претње које узрокују неусаглашеност са основним принципима. Немогуће је дефинисати сваку ситуацију која би створила такве претње и прецизирати одговарајуће активности отклањања претње. Осим тога, природа ангажовања и рада се може разликовати и зато могу постојати различите претње, што захтева примену различитих заштитних мера. Због тога, овај Кодекс успоставља концептуални оквир који захтева од јавног рачуновође да утврди, процени и реагује на претње које могу довести до непоштовања основних принципа. Приступ заснован на концептуалном оквиру помаже професионалним рачуновођама у усаглашавању са етичким захтевима овог Кодекса и испуњавању одговорности да поступају у јавном интересу. Кодексом су обухваћене варијације у околностима које креирају претње које узрокују неусаглашеност са основним принципима и могу одвратити професионалног рачуновођу од закључка да је одређена ситуација дозвољена уколико није изричито забрањена.
- 100.7 Када професионални рачуновођа утврди претње које узрокују неусаглашеност са основним принципима и на бази процене тих претњи одреди да оне нису на прихватљивом нивоу, треба да одреди да ли су на располагању одговарајуће мере заштите и да ли могу да се примене за отклањање или свођење тих претњи на прихватљив ниво. Приликом тог одређивања, професионални рачуновођа треба да примени професионално расуђивање и да размотри да ли би разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих конкретних

чињеница доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да ће претње бити отклоњене или сведене на прихватљив ниво путем мера заштита, на тај начин, да усаглашеност са основним принципима није нарушена.

- 100.8 Професионални рачуновођа треба да процени све претње које могу довести до непоштовања основних принципа у случајевима када професионални рачуновођа зна, или би се реално могло очекивати да зна, да постоје околности или односи који би могли нарушити поштовање основних принципа.
- 100.9 Професионални рачуновођа треба да узме у обзир квалитативне и квантитативне факторе приликом процене значаја неке претње. Приликом примене концептуалног оквира, професионални рачуновођа може да се сусретне са ситуацијама у којима претње не могу да се отклоне или сведу на прихватљив ниво, било из разлога што је претња већег обима, или због тога што одговарајуће заштитне мере нису доступне или нису применљиве. У таквим ситуацијама, професионални рачуновођа треба да одбије или прекине рад на специфичној професионалној активности или услузи, или када је то неопходно, прекине однос са клијентом (у случају професионалног рачуновође у јавној пракси) или ентитетом код кога је запослен (у случају запосленог професионалног рачуновође).
- 100.10 Одељци 290 и 291 садрже одредбе које професионални рачуновођа треба да поштује ако идентификује кршење одредбе Кодекса која се односи на независност. Ако професионални рачуновођа идентификује кршење било које друге одредбе овог Кодекса, професионални рачуновођа процењује значај кршења и његов утицај на могућност рачуновође да поштује основне принципе. Рачуновођа предузима све мере које су му на располагању, што пре могуће, како би на задовољавајући начин реаговао на последице кршења. Рачуновођа одлучује да ли ће пријавити кршење, на пример, лицима на која ово кршење утиче, професионалној организацији чланици, релевантном регулаторном телу или надзорном органу.
- 100.11 Када се професионални рачуновођа сусретне са неубичајеним околностима у којима примена специфичних захтева Кодекса резултира несразмерним исходом, или исходом који није у јавном интересу, препоручује се да професионални рачуновођа консултује организацију чланицу или релевантно регулаторно тело.

Претње и мере заштите

- 100.12 Претње могу да настану из широког спектра односа и околности. Када неки однос или околности узрокују претњу, таква претња може да наруши или да се доживи као нарушавање усаглашености са основним принципима од стране професионалног рачуновође. Околности или односи могу да узрокују настанак и више претњи, а претња може да утиче на више основних принципа. Претње се могу сврстати у једну или више следећих категорија:

- а) Претња по основу личног интереса – претња да ће финансијски или неки други интерес непромерено 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.

Делови Б и Ц, овог Кодекса, објашњавају како могу да настану наведене категорије претњи непоштовања основних принципа за запослене професионалне рачуновође и професионалне рачуновође у јавној пракси. Професионалне рачуновође у јавној пракси могу, као релевантан за специфичне околности, размотрити Део Ц.

100.13 Заштитне мере су поступци или друге мере које могу отклонити претње или их свести на прихватљив ниво. Сврставају се у две опште категорије:

- (а) Заштитне мере које су установљене од стране професије, регулативе или законодавства; и
- (б) Заштитне мере радног окружења.

100.14 Заштитне мере установљене од стране професије, законодавства или регулативе обухватају следеће:

- Захтеве образовања, обуке и искуства чије је испуњење неопходно да би се ушло у професију
- Захтеве континуираног професионалног усавршавања
- Регулатива у вези корпоративног управљања
- Професионалне стандарде
- Професионални или регулаторни надзор и дисциплински поступци.

- Екстерни преглед извештаја, пореских образаца, комуникација или информација сачињених од стране професионалних рачуновођа, од стране законом овлашћене треће стране.
- 100.15 У деловима Б и Ц, Кодекса, разматрају се заштитне мере у радном окружењу запослених професионалних рачуновођа и професионалних рачуновођа који раде у јавној пракси.
- 100.16 Одређене заштитне мере могу повећати вероватноћу идентификовања или спречавања неетичког понашања. Такве мере заштите, установљене од стране рачуноводствене професије, законодавства, регулативе или у оквиру организације послодавца, обухватају следеће мере:
- Ефикасне, јавно обелодањене системе жалби установљене у оквиру организације послодавца, професије или регулатора, на основу којих се омогућава да колеге, послодавци и чланови јавног мњења укажу на непрофесионално и неетичко понашање.
 - Установљена изричита обавеза извештавања о случајевима кршења етичких захтева.

Сукоби интереса

- 100.17 Професионални рачуновођа се може суочити са сукобом интереса приликом вршења професионалне активности. Сукоб интереса ствара претњу по основу објективности, а може створити претње и по основу других основних принципа. Овакве претње могу настати када:
- Професионални рачуновођа врши професионалну активност која је повезана са одређеном материјом, за две или више страна чији су интереси у погледу те материје у сукобу; или
 - Интереси професионалног рачуновође у погледу одређене материје и интереси страна за које професионални рачуновођа предузима професионалну активност повезану са том материјом су у сукобу.
- 100.18 У деловима Б и Ц овог Кодекса разматрају се сукоби интереса за професионалне рачуновође у јавној пракси и запослене професионалне рачуновође.

Решавање етичког конфликта

- 100.19 Од професионалног рачуновође може се захтевати да разреши конфликт настао у погледу усаглашености са основним принципима.
- 100.20 При отпочињању формалног или неформалног процеса решавања конфликта, следећи фактори, било појединачно или заједно са осталим факторима, могу бити релевантни:
- (а) Релевантне чињенице;
 - (б) Релевантна етичка питања;
 - (ц) Основни принципи који се тичу конкретног проблема;
 - (д) Утврђене интерне процедуре; и
 - (е) Алтернативни планови деловања.

Након разматрања релевантних фактора, професионални рачуновођа треба да одреди одговарајући план деловања одмеравањем последица свих могућих планова деловања. Уколико овим проблем није решен, професионални рачуновођа може да консултује друга одговарајућа лица у оквиру фирме или организације у којој је запослен, ради решавања проблема.

- 100.21 Када је у питању конфликт са организацијом, или у оквиру организације, професионални рачуновођа треба да одлучи да ли ће консултовати лица задужена за управљање организацијом, као што су управни одбор или одбор за ревизију.
- 100.22 У најбољем интересу професионалног рачуновође је да документује суштину проблема, детаље свих дискусија, као и донетих одлука који се тичу тог проблема.
- 100.23 Уколико се не може решити неки значајан конфликт, професионални рачуновођа може да размотри тражење стручног савета од релевантне професионалне организације или од правних саветника. Професионални рачуновођа, обично, може добити смернице у вези са етичким питањима, а да при том не дође до нарушавања основних принципа поверљивости уколико анонимно разматра питање са релевантним професионалним телом или правним саветником под заштитом правног имунитета. Случајеви у којима професионални рачуновођа може да разматра добијање правног савета се разликују. На пример, професионални рачуновођа је установио постојање криминалне радње, а извештавање о томе би могло нарушити одговорност професионалног рачуновође према поштовању поверљивости. У том, случају, професионални рачуновођа може да размотри потребу за прибављањем правног савета, како би утврдио да ли постоји захтев за извештавањем.
- 100.24 Уколико, и поред свих настојања, етички конфликт и даље није решен, професионални рачуновођа треба да, уколико је то могуће, прекине даљу повезаност са узроком конфликта. Професионални рачуновођа треба да одлучи да ли је, у датим околностима, прикладно да се повуче из тима који ради на ангажовању или специфичном задатку, или да се у потпуности повуче из ангажовања, или прекине са радом у фирми или организацији у којој је запослен.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

- 100.25 При комуникацији са лицима овлашћеним за управљање у складу са одредбама овог Кодекса, професионални рачуновођа или фирма утврђују, имајући у виду природу и значај одређених околности и материје које треба саопштити, одговарајуће лице(а) унутар управљачке структуре ентитета са којим ће комуницирати. Ако професионални рачуновођа или фирма комуницирају са подгрупом лица овлашћених за управљање, на пример, са Комитетом за ревизију или са појединцем, професионални рачуновођа или фирма утврђују да ли је неопходна и комуникација са свим лицима овлашћеним за управљање како би били адекватно информисани.

ОДЕЉАК 110

Интегритет

- 110.1 Принцип интегритета све професионалне рачуновође обавезује да поступају исправно и часно у свим професионалним и пословним односима. Интегритет такође подразумева фер понашање и истинољубље.
- 110.2 Професионални рачуновођа не треба свесно да има везе са извештајима, пореским пријавама, комуникацијом или другим информацијама уколико сматра да те информације:
- а) 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.
- Када професионални рачуновођа постане свестан да је повезан са таквим информацијама, он треба да предузме кораке да се дистанцира од тих информација.
- 110.3 Неће се сматрати да професионални рачуновођа крши захтеве наведене у параграфу 110.2 уколико он изда модификовани извештај у погледу питања садржаних у параграфу 110.2

ОДЕЉАК 120

Објективност

- 120.1 Принцип објективности обавезује све професионалне рачуновође да не компромитују професионално или пословно расуђивање због пристрасности, сукоба интереса или непримерног утицаја других.
- 120.2 Професионални рачуновођа може бити изложен ситуацијама у којима може бити нарушена његова објективност. Неизводљиво је дефинисати или одредити све такве ситуације. Професионални рачуновођа не треба да пружа професионалну услугу уколико околности или односи угрожавају или неприкладно утичу на његово професионално расуђивање у погледу те услуге.

ОДЕЉАК 130

Професионална оспособљеност и дужна пажња

- 130.1 Принцип професионалне оспособљености и дужне пажње обавезује све професионалне рачуновође на:
- (а) Одржавање професионалног знања и вештина на нивоу којим се обезбеђују компетентне професионалне услуге клијентима или послодавцима; и
 - (б) Посвећен и пажљив рад приликом пружања професионалних услуга у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.
- 130.2 Компетентна професионална услуга подразумева стручно просуђивање приликом примене професионалног знања и вештина у извршавању такве услуге. Професионална оспособљеност се може поделити у две фазе:
- (а) Стицање професионалне оспособљености; и
 - (б) Одржавање професионалне оспособљености.
- 130.3 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.
- 130.4 Посвећен рад подразумева одговорност пажљивог, подробног, и правовременог деловања у складу са захтевима задатка.
- 130.5 Професионални рачуновођа треба да предузме разумне кораке ради обезбеђивања одговарајућег степена обучености и надзора лица која раде под његовом надлежношћу .
- 130.6 Кад год је то прикладно, професионални рачуновођа треба да клијенте, послодавце или друге кориснике професионалних услуга рачуновођа информисе о ограничењима садржаним у тим услугама.

ОДЕЉАК 140

Поверљивост

- 140.1 Принцип поверљивости обавезује све професионалне рачуновође да се уздржавају од:
- (а) 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; и
 - (б) Коришћења поверљивих информација стечених као резултат професионалних и пословних односа у циљу остваривања личне користи или користи за трећу страну.
- 140.2 Професионални рачуновођа треба да чува поверљивост информација чак и у друштвеном окружењу и да буде свестан да обелодањивање може да се догоди непажњом, нарочито блиском пословном сараднику или члану уже породице или блиском сроднику.
- 140.3 Професионални рачуновођа, такође, треба да сачува поверљивост информација обелодањених од стране потенцијалног клијента или послодавца.
- 140.4 Професионални рачуновођа, такође, треба да очува поверљивост информација унутар фирме или организације у којој је запослен.
- 140.5 Професионални рачуновођа треба 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.
- 140.6 Потреба поштовања принципа поверљивости постоји и након завршетка сарадње између професионалног рачуновође и клијента или послодавца. Када професионални рачуновођа промени запослење или стекне новог клијента, има право коришћења претходног искуства. Професионални рачуновођа, међутим, не треба да користи или обелодани ниједну поверљиву информацију стечену или добијену у оквиру професионалног или пословног односа.
- 140.7 Следи навођење околности у којима се од професионалног рачуновође захтева или се може захтевати да обелодани поверљиве информације или околности када су таква обелодањивања прикладна:
- (а) Обелодањивање је дозвољено законом и одобрено је од стране клијента или послодавца;
 - (б) 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

- (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 организација чланица или регулаторно тело;
 - iii. Заштите професионалних интереса професионалног рачуновође у правним поступцима; или
 - iv. Испуњења стручних стандарда и етичких захтева.

140.8 Приликом одлучивања о томе да ли извршити обелодањивање поверљиве информације, треба размотрити следеће релевантне факторе:

- Да ли интереси свих страна, укључујући треће стране на чије интересе може постојати утицај, могу бити угрожени уколико клијент или послодавац одобри обелодањивање информације од стране професионалног рачуновође?
- Да ли су све релевантне информације познате и потврђене, у мери у којој је то изводљиво; када је ситуација таква да има недоказаних чињеница, непотпуних информација или непотврђених закључака, користи се професионално расуђивање при одређивању врсте обелодањивања које треба извршити, уколико се обелодањивање врши?
- Начин очекиване комуникације и коме је упућена.
- Да ли су стране којима је упућена комуникација одговарајући примаоци?

ОДЕЉАК 150

Професионално понашање

- 150.1 Принцип професионалног понашања обавезује све професионалне рачуновође да поштују релевантне законе и регулативу и избегавају свако деловање за које професионални рачуновођа зна или би требало да зна да може да дискредитује професију. Ово подразумева сва деловања за која би разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да негативно утичу на добру репутацију професије.
- 150.2 Активностима маркетинга и рекламирања свог рада, професионалне рачуновође не треба да дискредитују професију. Професионалне рачуновође треба да буду поштене и обазриве и не треба да:
- (а) дају преувеличане изјаве у вези услуга које су у могућности да понуде, квалификација које поседују или искуства које су стекли; или
 - (б) врше омаловажавајућа повезивања или недоказана поређења са радом других.

Део Б: ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЋЕ У ЈАВНОЈ ПРАКСИ

	Страна
Одељак 200 Увод	22
Одељак 210 Професионално наименовање	28
Одељак 220 Сукоби интереса	32
Одељак 230 Додатна мишљења	38
Одељак 240 Накнаде и друге врсте награђивања	39
Одељак 250 Рекламирање професионалних услуга	41
Одељак 260 Поклони и гостопримство	42
Одељак 270 Располагање имовином клијената	43
Одељак 280 Објективност – Све услуге	44
Одељак 290 Независност – Ангажовања ревизије и прегледа	45
Одељак 291 Независност – Остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање	102
Тумачење 2005-1.	130

ОДЕЉАК 200

Увод

- 200.1 Овај део Кодекса описује како се концептуални оквир садржан у Делу А примењује у одређеним ситуацијама на професионалне рачуновође у јавној пракси. Овај део не описује све околности и односе са којима професионални рачуновођа у јавној пракси може да се сусретне и које креирају или могу да креирају претње које узрокују неусаглашеност са основним принципима. Због тога, се препоручује да професионални рачуновођа у јавној пракси буде опрезан у вези са таквим ситуацијама и односима.
- 200.2 Професионални рачуновођа у јавној пракси не треба свесно да учествује у пословима, раду или активностима које би могле нарушити интегритет, објективност или добру репутацију професије и самим тим резултирале несагласношћу са основним принципима.

Претње и мере заштите

- 200.3 Поштовање основних принципа потенцијално може бити угрожено низом околности и односа. Природа и значај ових претњи може да се разликује у зависности од тога да ли се јављају у вези са пружањем услуга: клијенту ревизије као и да ли је клијент ревизије ентитет од јавног интереса, клијенту о којем се пружа уверавање (који није клијент ревизије), или клијенту о којем се не пружа уверавање.

Претње се могу сврстати у једну или више следећих категорија:

- (а) Лични интерес;
- (б) Самоконтрола;
- (ц) Заступништво;
- (д) Присност; и
- (е) Заstraшивање.

Ове претње су детаљније размотрене у Делу А овог кодекса.

- 200.4 Примери околности које могу представљати претњу по основу личног интереса за професионалне рачуновође у јавној пракси укључују следеће ситуације:
- Члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање који има директан финансијски интерес код клијента о којем се пружа уверавање.
 - Фирма која има претерану зависност од укупних накнада једног клијента.
 - Члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање који има значајну блиску пословну везу са клијентом о којем се пружа уверавање.

- Фирма која је забринута у погледу могућности губитка важног клијента.
- Члан ревизијског тима који преговара о запослењу код клијента ревизије.
- Фирма која улази у преговоре око условљене накнаде повезане са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање.
- Професионални рачуновођа који открије значајну грешку приликом прегледа резултата претходне професионалне услуге коју је пружио члан професионалне рачуноводствене фирме.

200.5 Примери околности које стварају претње по основу самоконтроле за професионалне рачуновође у јавној пракси, укључују следеће ситуације:

- Фирма која издаје извештај о уверавању у погледу функционисања финансијских система након њиховог креирања или имплементације.
- Фирма која је припремила првобитне податке коришћене за креирање евиденција које су предмет ангажовања на основу којег се пружа уверавање.
- Члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање који је, или је недавно био, директор или члан органа клијента.
- Члан тима на ангажовању који је, или је недавно био, запослен код клијента на позицији која му омогућава значајан утицај на предметно питање ангажовања.
- Фирма која за клијента о којем се пружа уверавање обавља услуге, које директно утичу на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

200.6 Примери околности које стварају претњу по основу заступања укључују следеће ситуације:

- Фирма која промовише акције клијента ревизије.
- Професионални рачуновођа који заступа клијента ревизије у судским парницама или у решавању спорова са трећим лицима.

200.7 Примери околности које стварају претње по основу присности за професионалне рачуновође у јавној пракси, укључују следеће ситуације:

- Члан тима који ради на ангажовању има члана уже породице или блиског сродника на позицији директора или члана органа код клијента.
- Члан тима на ангажовању има члана уже породице или блиског сродника који је запослен код клијента на позицији која му омогућава значајан утицај на предметно питање ангажовања.

- Директор или члан органа код клијента или запослени на позицији која му омогућава значајан утицај на предметно питање ангажовања је до недавно био у функцији партнера ангажовања.
- Професионални рачуновођа који прихвата поклоне или повластице од стране клијента, осим ако је вредност незнатна и безначајна.
- Виши руководиоци који су дуготрајно повезани са клијентом о којем се пружа уверавање.

200.8 Примери околности које стварају претње по основу застрашивања за професионалне рачуновође у јавној пракси, укључују следеће ситуације:

- Претња фирми раскидом ангажовања код клијента.
- Клијент ревизије наговештава да неће доделити фирми планирани уговор који се не односи на услуге уверавања, уколико фирма наставља да исказује неслагање са рачуноводственим поступцима клијента у погледу одређене трансакције.
- Претња фирми покретањем судског спора од стране клијента.
- Вршење притиска на фирму да се обим посла неприкладно умањи како би се умањиле накнаде.
- Професионални рачуновођа осећа притисак да се сложи са мишљењем једног од запослених код клијента, зато што је запослени стручнији у погледу материје о којој је реч.
- Професионални рачуновођа је обавештен од стране партнера фирме да се планирано унапређење неће реализовати уколико се он не сложи са неадекватним рачуноводственим поступцима клијента ревизије.

200.9 Заштитне мере којима се овакве претње могу отклонити или свести на прихватљиви ниво, сврставају се у две широке категорије:

- (а) Заштитне мере креиране од стране професије, регулативе или законодавства; и
- (б) Заштитне мере у радном окружењу.

Примери заштитних мера креираних од стране професије, регулативе или законодавства наведени су у параграфу 100.14 у Делу А овог Кодекса.

200.10 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да просуди на који начин је најбоље неутралисати неприхватљиви ниво претњи, било применом заштитних мера ради отклањања претње или свођења на прихватљив ниво или прекидањем или одбијањем релевантног ангажовања. При доношењу одлуке професионални рачуновођа у јавној пракси треба да размотри да ли би разумна и обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да ће применом заштитних мера претње бити отклоњене или сведене

на прихватљив ниво, тако, да усклађеност са основним принципима није угрожена. На ово разматрање утиче значај претњи, природа ангажовања и структура фирме.

200.11 У оквиру радног окружења, релевантне заштитне мере се разликују у зависности од околности. Заштитне мере у оквиру радног окружења обухватају заштитне мере на нивоу фирме и заштитне мере специфичне за ангажовање.

200.12 Примери заштитних мера у радном окружењу на нивоу фирме обухватају следеће:

- Начин руковођења фирмом којим се наглашава значај поштовања основних принципа.
- Начин руковођења фирмом којим се установљава очекивање да ће чланови тима на ангажовању деловати у јавном интересу.
- Политике и процедуре примене и надзора контроле квалитета ангажовања.
- Документоване политике у вези са: потребом идентификовања претњи које узрокују непоштовање основних принципа, проценом значаја претњи и применом заштитних мера којима ће се ове претње отклонити или свести на прихватљиви ниво, или за случајеве када одговарајуће заштитне мере нису доступне или применљиве, прекидањем или неприхватањем релевантног ангажовања.
- Документоване интерне политике и процедуре којима се захтева поштовање основних принципа.
- Политике и процедуре које ће омогућити утврђивање постојања интереса или односа између фирме или чланова тима на ангажовању и клијената.
- Политике и процедуре надзора и ако је то неопходно, управљања зависношћу од прихода од једног појединачног клијента.
- Коришћење различитих партнера и тимова из различитих функционалних одељења фирме за пружање услуга које се не односе на уверавање постојећем клијенту о којем се пружа уверавање.
- Политике и процедуре којима се појединцима који нису чланови тима на ангажовању онемогућује неприкладан утицај на исход ангажовања.
- Правовремена комуникација у вези са политикама и процедурама фирме, укључујући све измене, према свим партнерима и професионалним персоналом, као и одговарајућа обука и образовање везано за такве политике и процедуре.
- Одређивање члана вишег нивоа руководства који ће бити одговоран за надгледање адекватности функционисања система контроле квалитета фирме.

- Информисање партнера и професионалног особља о клијентима ангажовања на основу којег се пружа уверавање као и њиховим повезаним ентитетима у односу на које се захтева независност.
- Дисциплински механизам којим се унапређује поштовање политика и процедура.
- Објављивање политика и процедура којима се подстиче и омогућује особљу да извести више руководство фирме о недоумицама и забринутости у вези са поштовањем основних принципа.

200.13 Примери заштитних мера у радном окружењу у односу на специфично ангажовање обухватају следеће:

- Ангажовање професионалног рачуновође који није био укључен у пружање услуге (која није услуга уверавања) ради прегледа обављеног посла (који није услуга уверавања) или других потребних савета.
- Ангажовање професионалног рачуновође који није био члан тима за пружање услуге уверавања, ради прегледа обављеног посла (услуге уверавања) или других потребних савета.
- Консултовање независне треће стране, као што је независни одбор директора, професионално тело или други професионални рачуновођа.
- Дискусија о етичким питањима са лицима задуженим за управљање ентитетом-клијентом.
- Обелодањивање природе услуга које се врше и накнада за те услуге лицима задуженим за управљање клијентом.
- Ангажовање друге фирме да обави или поново обави део ангажовања.
- Ротирање вишег персонала тима који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

200.14 У зависности од природе ангажовања, професионални рачуновођа у јавној пракси може бити у могућности да се ослони на заштитне мере које је спровео клијент. Међутим, није могуће ослонити се само на такве заштитне мере уколико се претње желе свести на прихватљив ниво.

200.15 Примери заштитних мера у оквиру система и процедура клијента укључују и ситуације када:

- клијент захтева да лица која не припадају руководству врше одобравање именована неке фирме за обављање ангажовања.
- клијент има стручне запослене који имају искуство и надлежност за доношење руководећих одлука.

- клијент има интерне процедуре које обезбеђују објективан избор при поверавања ангажовања која се не односе на пружање уверавања.
- клијент има структуру корпоративног управљања која обезбеђује одговарајући надзор и комуникације које се тичу релевантних услуга фирме.

ОДЕЉАК 210

Професионално именованье

Прихватање клијента

- 210.1 Пре него што прихвати посао са новим клијентом, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да утврди да ли ће то прихватање створити било какву претњу која узрокује непоштовање основних принципа. Потенцијалне претње у вези са интегритетом или професионалним понашања могу на пример настати по основу дискутабилних питања у вези са клијентом (његовим власницима, руководиоцима или активностима).
- 210.2 Проблеми везани за клијента, који уколико су познати могу представљати претњу која узрокује непоштовање основних принципа укључују, на пример, незаконите активности клијента (као што је прање новца и финансирање тероризма), непоштена или сумњива пракса финансијског извештавања.
- 210.3 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај сваке претње и када је неопходно да примени заштитне мере, како би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво.

Примери таквих заштитних мера подразумевају следеће:

- стицање знања и разумевања у вези са клијентом, његових власника, руководства и лица одговорних за управљање и пословне активности; или
 - обезбеђење посвећености клијента у циљу побољшања праксе корпоративног управљања или интерних контрола.
- 210.4 Када није могуће свести претње на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да одбије да уђе у посао са клијентом.
- 210.5 Препоручује се да професионални рачуновођа у јавној пракси периодично испита одлуке о прихватању у случајевима поновних ангажовања код истог клијента.

Прихватање ангажовања

- 210.6 Основни принцип професионалне оспособљености и дужне пажње намеће обавезу професионалном рачуновођа у јавној пракси да пружа само оне услуге за које је компетентан. Пре прихватања специфичног ангажовања код клијента, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени да ли би то прихватање узроковало било какве претње које узрокују непоштовање основних принципа. На пример, 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 извршење ангажовања.

210.7 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај претњи, и по потреби примени заштитне мере ради отклањања претњи или свођења претњи на прихватљив ниво. Такве заштитне мере обухватају:

- Стицање одговарајућег разумевања природе пословања клијента, комплексности његових активности, специфичних захтева ангажовања и сврхе, природе и делокруга посла који треба обавити;
- Стицање знања у вези са релевантним привредним делатностима или предметним питањем;
- Поседовање или стицање искуства у вези са релевантним регулаторним или извештајним захтевима;
- Одређивање довољног броја особља са неопходном стручношћу;
- Ангажовање стручњака када је то неопходно;
- Усаглашавање реалног временског периода за извршење ангажовања; или
- Поштовање политика и процедура контроле квалитета осмишљених ради обезбеђења разумног уверавања да се специфична ангажовања прихватају само уколико могу бити компетентно извршена.

210.8 Када професионални рачуновођа у јавној пракси има намеру да се ослони на савете или рад неког стручњака, треба да процени да ли такво поуздавање има основа. Фактори које треба размотрити су репутација, стручност и расположиви ресурси стручњака као и применљиви професионални и етички стандарди. Овакве информације могу бити прибављене из претходне сарадње са стручњаком или консултовањем других лица.

Промена професионалног именована

210.9 Професионални рачуновођа у јавној пракси коме је понуђено да замени друго професионалног рачуновођу у јавној пракси или размишља о подношењу понуде за вршење ангажовања које тренутно обавља други професионални рачуновођа у јавној пракси, треба да утврди да ли постоје било какви разлози, професионалне или друге природе, због којих не треба да прихвати то ангажовање, као што су околности које би могле да креирају претње које узрокују непоштовање основних принципа, а које се применом заштитних мера не могу отклонити или свести на прихватљив ниво. На пример, може постојати претња по основу професионалне оспособљености и дужне пажње уколико професионални рачуновођа у јавној пракси прихвати ангажовање пре него што сазна све релевантне чињенице.

210.10 Profesionalni računovođa у јавној пракси треба да процени значај свих претњи. У зависности од природе ангажовања, то може захтевати директну комуникацију са садашњим računovođом ради утврђивања чињеница и околности које се односе на предложену промену тако да професионални računovođa у јавној пракси може да одлучи да ли је прикладно да прихвати ангажовање. На пример, на први поглед очигледни разлози промене у именовану можда не одражавају у потпуности чињенице и могу указивати на неслагања клијента са садашњим računovođом што може утицати на одлуку о прихватању именованга.

210.11 Када је неопходно, треба применити заштитне мере у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Мере заштите обухватају следеће:

- Приликом одговора на захтев за подношење понуде, наглашавање да се, пре прихватања ангажовања, захтева контакт са садашњим računovođом тако да се може испитати да ли има било каквих професионалних или других разлога зашто именовање не би требало прихватити;
- Захтев да садашњи računovođa пружи познате информације о свим чињеницама или околностима које би, по мишљењу садашњег računovoђе, предложени računovođa морао да зна пре него што одлучи да ли да прихвати ангажовање; и
- Прибављање неопходних информација из других извора.

Када применом заштитних мера претње не могу бити отклоњене нити сведене на прихватљиви ниво, нити се може постићи задовољавајући ниво у погледу неопходних чињеница, професионални računovođa у јавној пракси треба да одбије ангажовање.

210.12 Од професионалног računovoђе у јавној пракси може бити затражено да преузме посао који је комплементаран или део посла садашњег računovoђе. Овакве околности могу узроковати потенцијалне претње по основу професионалне оспособљености и дужне пажње као резултат, на пример, недостатка информација или непотпуности информација. Треба да се изврши процена значаја свих претњи и и по потреби примене заштитне мере како би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво. Пример оваквих заштитних мера је информисање садашњег računovoђе о понуђеном послу, чиме се садашњем računovoђи даје могућност да обезбеди све релевантне информације потребне за добро извршење посла.

210.13 Садашњи računovođa има обавезу поштовања поверљивости информација. Да ли ће професионалном računovoђи у јавној пракси бити дозвољено или ће се од њега тражити да дискутује о пословима клијента са предложеним računovođом, 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 законским системима.

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 Одељку 140 у оквиру Дела А овог кодекса.

- 210.14 Професионални рачуновођа у јавној пракси, по правилу, мора да добије дозволу клијента, уколико је могуће у писаној форми, да би могао да иницира разговор са садашњим рачуновођом. Када се добије таква дозвола, садашњи рачуновођа треба да се придржава релевантних законских и других регулатива у вези са таквим захтевима. Када садашњи рачуновођа пружа информације, то треба да уради на поштен и недвосмислен начин. Уколико предложени рачуновођа није у могућности да комуницира са садашњим рачуновођом, предложени рачуновођа треба да покуша да прибави информације о свим могућим претњама које узрокују непоштовање принципа на неки други начин, као што је испитивање у вези са клијентом код трећих страна или истраживања података о вишем руководству или лицима овлашћеним за управљање.

ОДЕЉАК 220

Сукоби интереса

220.1 Професионални рачуновођа у јавној пракси може се сусрести са сукобом интереса док пружа професионалну услугу. Сукоб интереса креира претњу по основу објективности и може узроковати претње по основу осталих основних принципа. Овакве претње могу настати када:

- Професионални рачуновођа пружа професионалну услугу која је повезана са одређеном материјом за два или више клијената чији интереси у погледу те материје су у сукобу; или
- Интереси професионалног рачуновође у погледу одређене материје и интереси клијента којем професионални рачуновођа пружа професионалну услугу везано за ту материју су у сукобу.

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

Када је професионална услуга услуга уверавања, поштовање основног принципа објективности такође захтева независност од клијената уверавања у складу са Одељцима 290 или 291.

220.2 Примери ситуација у којима могу да настану сукоби интереса обухватају:

- Пружање саветодавне услуге која се односи на пословну промену клијенту који настоји да преузме клијента ревизије фирме, 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 ови 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 исте материје који су у судском спору, као у случају бракоразводног поступка или раскида партнерства.
- 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.

- 220.3 При идентификовању и процени интереса и односа који могу да креирају сукоб интереса и имплементацији прикладних мера заштите, за отклањање или свођење претњи по основу усклађености са основним принципима на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да примењује професионално расуђивање и да размотри да ли би разумна и обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да усклађеност са основним принципима није угрожена.
- 220.4 При решавању сукоба интереса, укључујући обелодањивања или размену информација у оквиру фирме или мреже и тражење упутства од трећих страна, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да остане опрезан у погледу основног принципа поверљивости.
- 220.5 Ако претња узрокована сукобом интереса није на прихватљивом нивоу, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да примени мере заштите ради отклањања претње или њеног свођења на прихватљив ниво. Ако мере заштите не могу да сведу претњу на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да одбије да обавља или да обустави пружање професионалних услуга које би за резултат имале сукоб интереса; или треба да прекине релевантне односе или да се дистанцира од релевантних интереса како би се претња отклонила или свела на прихватљив ниво.
- 220.6 Пре прихватања новог односа, ангажовања или пословног односа са клијентом,
- професионални рачуновођа у јавној пракси треба да предузме разумне кораке у циљу идентификовања околности које могу да узрокују сукоб интереса, укључујући идентификовање: Природе релевантних интереса и односа између укључених страна;
 - Природе услуге и њених импликација по релевантне стране.
- 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. Професионални рачуновођа треба да остане опрезан у погледу оваквих про-

мена за сврхе иднетификовања околности које могу да узрокују сукоб интереса.

- 220.7 За сврхе идентификовања интереса и односа који могу да узрокују сукоб интереса, постојање ефективног процеса за идентификовање сукоба помаже професионалном рачуновођи у јавној пракси да идентификује стварне или потенцијалне сукобе интереса пре одлучивања да ли да прихвати ангажовање и током трајања ангажовања. Ово обухвата питања која су идентификовале екстерне стране, на пример, клијенти или потенцијални клијенти. Што се раније потенцијални сукоб интереса идентификује, већа је вероватноћа да ће професионални рачуновођа бити у могућности да примени мере заштите, када је то потребно, за отклањање претње по основу објективности и евентуалних претњи по основу других основних принципа или за њихово свођење на прихватљив ниво. 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 канцеларија.
- 220.8 Ако је фирма члан мреже, идентификовање сукоба треба да обухвата сукобе интереса за које професионални рачуновођа у јавној пракси има разлога да верује да могу да постоје или да могу да настану услед интереса и односа фирме у мрежи. Разумни кораци за идентификовање оваквих интереса и односа који укључују фирму у мрежи зависиће од фактора као што су природа професионалне услуге која се пружа, клијенти који користе услуге мреже и географске локације свих релевантних страна.
- 220.9 Ако се идентификује сукоб интереса, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени:
- Значај релевантних интереса или односа; и
 - Значај претњи које су узроковане обављањем професионалне услуге или услуга. Генерално, што је директнија повезаност између професионалне услуге и материје око које су интереси страна сукобљени, значајнија ће бити претња по основу објективности и усклађености са осталим основним принципима.
- 220.10 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да по потреби примени заштитне мере да би се отклониле претње или свеле на прихватљив ниво. Примери заштитних мера обухватају:
- Имплементирање механизма за спречавање неовлашћеног обелодањивања поверљивих информација при пружању професионалних услуга везаних за одређену материју за два или више кли-

јената чији су интереси у погледу те материје у сукобу. Ово може да онбухвата:

- Коришћење одвојених тимова на ангажовањима који су упознати са јасним политикама и процедурама о чувању поверљивости.
- Креирање 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.
- Установљавање политика и процедура за ограничавање приступа датотекама клијената, примена споразума о поверљивости које потписују запослени и партнери фирме и/или физичко и електронско раздвајање поверљивих информација.
- Редовни преглед примене заштитних мера од стране лица вишег ранга које не учествује у ангажовању или ангажовањима код клијената.
- Ангажовање професионалног рачуновође 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.
- Консултовање са трећим странама, као што је професионална организација, правни саветник или други професионални рачуновођа.

220.11 Поред тога, генерално је неопходно обелоданити природу сукоба интереса и повезаних заштитних мера, ако их има, клијентима на које сукоб утиче, и, када су неопходне заштитне мере за свођење претње на прихватљиви ниво, прибавити њихов пристанак да професионални рачуновођа у јавној пракси обавља професионалне услуге. 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) како би клијент сходно томе дао свој пристанак. Овакво обелодањивање може, на пример, да буде део стандардних услова за ангажовање професионалног рачуновође.
- Специфично обелодањивање околности одређеног сукоба клијентима на које сукоб утиче, укључујући детаљно предочавање ситуације и свеобухватно објашњење евентуалних планираних мера заштите и ризика који су укључени, који су довољни да омогуће клијенту да донесе одлуку поткрепљену информацијама у погледу материје и да сходно томе, да експлицитни пристанак.

- У одређеним околностима, пристанак може да се имплицира из понашања клијента, при чему 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.

Професионални рачуновођа треба да процени да ли су природа и значај сукоба интереса такви да професионални рачуновођа треба да примени професионално расуђивање при одмеравању исхода процене околности које узрокују сукоб интереса, укључујући стране на које сукоб може да утиче, природу питања која могу да се јаве и могућност да се ток догађаја развије у неочекиваном правцу.

- 220.12 У случајевима када професионални рачуновођа у јавној пракси затражи експлицитан пристанак од клијента и клијент одбије да да свој пристанак, професионални рачуновођа треба да одбије прихватање ангажовања или да престане са пружањем професионалних услуга које би резултирале сукобом интереса; или треба да прекине релевантне односе или да се дистанцира од релевантних интереса како би се претња отклонила или свела на прихватљив ниво, како би се тај пристанак добио, након примене потребних додатних заштитних мера.
- 220.13 Када је обелодањивање усмено, или је пристанак усмен или се имплицира, професионални рачуновођа у јавној пракси се подстиче да документује природу околности које узрокују сукоб интереса, заштитне мере које су примењене ради свођења претњи на прихватљив ниво и добијени пристанак.
- 220.14 У одређеним околностима, специфично обелодањивање за сврхе добијања експлицитног пристанка би резултирало угрожавањем поверљивости. Примери оваквих околности могу да обухватају:

- 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.

Фирма не треба да прихвати или да настави са ангажовањем под оваквим околностима, осим уколико нису испуњени следећи услови:

- Фирма није у улози заступника за једног клијента када то захтева да фирма заузме супростављени став у односу на другог клијента у погледу исте материје;
- Постоје специфични механизми за спречавање обелодањивања поверљивих информација између тимова на ангажовању који раде за два клијента; и

Фирма је испунила услов да би разумна и информисана трећа страна одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у јавној пракси у том тренутку 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.

Професионалне рачуновође треба да документују природу околности, укључујући улогу коју професионални рачуновођа треба да предузме, специфичне механизме који постоје за спречавање обелодањивања информација између тимова на ангажовању који раде за два клијента и образложење за закључак да је прикладно прихватити ангажовање.

ОДЕЉАК 230

Додатна мишљења

- 230.1 Ситуације у којима се од професионалног рачуновође у јавној пракси тражи да обезбеди додатно мишљење о примени рачуноводствених, ревизорских, извештајних или других стандарда или принципа у вези са специфичним околностима или трансакцијама, за или у име предузећа или другог ентитета које није садашњи клијент, могу креирати претње које узрокују непоштовање основних принципа. На пример, може постојати претња у погледу професионалне оспособљености и дужне пажње у околностима у којима додатно мишљење није засновано на истим чињеницама које су биле доступне садашњем рачуновођи, или се додатно мишљење заснива на неодговарајућим доказима. Постојање и значај сваке претње зависи од околности захтева, као и од свих других расположивих чињеница релевантних за изражавање професионалног мишљења.
- 230.2 Када се затражи пружање додатног мишљења, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај свих претњи и примени заштитне мере неопходне да се претње отклоне или сведу на прихватљиви ниво. Примери ових заштитних мера могу обухватати тражење дозволе од клијента да се контактира садашњи рачуновођа, опис ограничења у вези мишљења у току комуникације са клијентом и достављање копије мишљења садашњем рачуновођи.
- 230.3 Ако предузеће или ентитет који тражи додатно мишљење не дозволи комуникацију са садашњим рачуновођом, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени, узимајући у обзир све околности, да ли је издавање траженог мишљења адекватно.

ОДЕЉАК 240

Накнаде и друге врсте награђивања

- 240.1 Када отпочиње преговоре у вези са професионалним услугама, професионални рачуновођа у јавној пракси може навести износ накнаде који се сматра адекватним. Чињеница да један професионални рачуновођа у јавној пракси може навести нижи износ накнаде него други професионални рачуновођа, сама по себи није супротна етици. Међутим, може постојати претња која узрокује непоштовање основних принципа по основу висине наведене накнаде. На пример, претње у погледу професионалне оспособљености и дужне пажње по основу личног интереса могу настати уколико је износ тражене накнаде толико низак да може узроковати тешкоће у извршењу ангажовања у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.
- 240.2 Постојање и значај свих претњи зависи од фактора као што су висина износа накнаде и услуга на које се та накнада односи. Треба проценити значај свих претњи и по потреби применити заштитне мере да би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:
- Упознавање клијента са условима ангажовања и основном израчунавања накнада као и услугама које су покривене наведеном накнадом; или
 - Одређивање прикладног временског оквира и квалификованих људи за одређени задатак.
- 240.3 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. На пример могу довести до настанка претњи које узрокују непоштовање објективности по основу личног интереса. Постојање и значај таквих претњи зависи од фактора који се односе на:
- Природу ангажовања.
 - Распон могућег износа накнаде.
 - Основе одређивања накнаде.
 - Чињеницу да ли ће исход или резултат трансакције прегледати трећа независна страна.
- 240.4 Значај свих оваквих претњи треба проценити и по потреби, применити мере заштите у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљиви ниво. Примери оваквих мера заштите обухватају:
- Унапред сачињен писани уговор са клијентом у вези са основном за израчунавање накнаде;

- Обелодањивање намењено циљним корисницима у вези са послом који је обавио професионални рачуновођа у јавној пракси и основе израчунавање накнаде;
- Политике и процедуре контроле квалитета; или
- Преглед посла који је обавио професионални рачуновођа у јавној пракси од стране објективне треће стране.

240.5 У извесним околностима, професионални рачуновођа у јавној пракси може примити индиректну накнаду или провизију која се односи на клијента. На пример, у случају да професионални рачуновођа у јавној пракси не врши специфичне услуге, накнада може бити примљена за услугу упућивања сталног клијента на другог професионалног рачуновођу у јавној пракси или другог стручњака. Професионални рачуновођа у јавној пракси може примити провизију од треће стране (на пример, продавца компјутерских програма) по основу продаје робе или услуга неком клијенту. Прихватање такве накнаде или провизије може створити претњу која узрокује непоштовање објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње по основу личног интереса.

240.6 Професионални рачуновођа у јавној пракси такође може платити накнаду за препоруку (референцу), како би добио неког клијента, на пример, када клијент наставља сарадњу са другим професионалним рачуновођом у јавној пракси али захтева стручне услуге које садашњи рачуновођа не пружа. Плаћање такве накнаде, такође, ствара претњу која узрокује непоштовање објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње по основу личног интереса.

240.7 Значај претње треба проценити и по потреби, применити мере заштите ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите обухватају:

- Обелодањивање клијенту свих договора о плаћању накнаде другом професионалном рачуновођи за пренесени посао;
- Обелодањивање клијенту информација о примању накнаде за упућивање клијента неком другом професионалном рачуновођи у јавној пракси; или
- Закључивање споразума са клијентом у вези са договорима о провизијама, а у вези су са робом или услугама треће стране које се продају клијенту.

240.8 Професионални рачуновођа у јавној пракси може купити 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 описаних у параграфима 240.5 – 240.7.

ОДЕЉАК 250

Рекламирање професионалних услуга

- 250.1 Када професионални рачуновођа у јавној пракси промовише посао путем рекламирања или других облика маркетинга, може постојати претња која узрокује непоштовање основних принципа. На пример, претња која узрокује непоштовање принципа професионалног понашања по основу личног интереса настаје уколико се услуге, достигнућа или производи рекламирају на начин који није доследан том принципу.
- 250.2 Професионални рачуновођа у јавној пракси не треба приликом рекламирања професионалних услуга да нарушава углед професије. Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да буде поштен и истинољубив и не треба да:
- (а) Преувеличава тврдње у вези са услугама које пружа, квалификацијама које поседује или искуствима које је стекао; или
 - (б) Врши омаловажавајућа повезивања путем недоказаних поређења са радом других.

Ако је у недоумици да ли је понуђена форма рекламирања или маркетинга прикладна, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да размотри консултовање са релевантном професионалном организацијом.

ОДЕЉАК 260

Поклони и гостопримство

- 260.1 Професионалном рачуновођи у јавној пракси, његовом блиском сроднику или члану уже породице може бити понуђен поклон или гостопримство од стране клијента. Таква понуда може да створи претње непоштовања основних принципа. На пример, претња која узрокује непоштовање објективности по основу личног интереса или присности, може настати уколико се прихвати поклон од клијента; претња која узрокује непоштовање објективности по основу застрашивања може резултирати услед претње да такви поклони буду објављени у јавности.
- 260.2 Присуство и значај ових претњи зависи од природе, вредности и намере. У случајевима понуђених поклона или гостопримства, које разумна и добро обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности сматра незнатним и безначајним, професионални рачуновођа у јавној пракси може закључити да је та понуда учињена у оквиру уобичајеног тока пословања и без посебне намере да се утиче на доношење одлуке или добијање информације. У таквим случајевима, професионални рачуновођа у јавној пракси може генерално закључити да је евентуална претња која узрокује непоштовање основних принципа на прихватљивом нивоу.
- 260.3 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај сваке претње и да по потреби примени заштитне мере у циљу отклањања или свођења претњи на прихватљив ниво. Када се претње не могу отклонити или свести на прихватљив ниво применом заштитних мера, професионални рачуновођа у јавној пракси не треба да прихвати такву понуду.

ОДЕЉАК 270

Располагање имовином клијента

- 270.1 Професионални рачуновођа у јавној пракси 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.
- 270.2 Држање имовине клијента ствара претњу која узрокује непоштовање основних принципа; на пример, претњу која узрокује непоштовање професионалног понашања по основу личног интереса као и могућу претњу која узрокује непоштовање објективности по основу личног интереса која је последица држања имовине клијента. Стога, професионални рачуновођа у јавној пракси коме је поверен новац (или друга имовина) који припада другима, треба да:
- (а) чува такву имовину одвојено од личне имовине или имовине фирме,
 - (б) користити такву имовину само у сврхе за које је намењена;
 - (ц) 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; и
 - (д) поштује све релевантне законе и регулативу која се односи на држање и одговорност за такву имовину.
- 270.3 Као део процедуре прихватања ангажовања и клијента у погледу услуга које могу подразумевати држање имовине клијента, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да обави одговарајућа истраживања у вези са извором такве имовине и размотри законске и регулативне обавезе. 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, професионални рачуновођа може да размотри да ли је неопходно тражити правни савет.

ОДЕЉАК 280

Објективност – све услуге

- 280.1 Приликом вршења професионалних услуга, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да утврди да ли постоје претње које узрокују непоштовање основног принципа објективности настале услед постојања интереса или везе са клијентом или његовим директорима, руководиоцима или запосленима клијента. Претња која узрокује непоштовање објективности по основу присности, на пример може настати због постојања фамилијарне или блиске личне или пословне везе.
- 280.2 Професионални рачуновођа у јавној пракси који пружа услуге уверавања треба да буде независан од клијента о којем се пружа уверавање. Независност ума и деловања је неопходна како би професионални рачуновођа у јавној пракси могао да донесе закључак, и да његов рад приликом доношења закључка буде оцењен као рад без пристрасности, конфликта интереса или претераног утицаја других. Одељци 290 и 291 садрже специфичну смерницу у вези захтева независности који су применљиви на професионалне рачуновође у јавној пракси када врше ангажовања на основу којих се пружа уверавање.
- 280.3 Постојање претњи које узрокују непоштовање објективности приликом пружања свих професионалних услуга зависи од посебних околности ангажовања и природе посла који професионални рачуновођа у јавној пракси обавља.
- 280.4 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај свих претњи и да по потреби примени мере заштите у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на један прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита обухватају:
- Повлачење из тима који ради на ангажовању
 - Процедуре надзора
 - Окончање финансијске или пословне везе која узрокује претњу
 - Дискусију о проблему са вишим нивоима руководства у оквиру фирме
 - Дискусију о проблему са лицима овлашћеним за управљање клијентом.

Уколико мере заштите не могу да отклоне или сведу претњу на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да одбије или прекине релевантно ангажовање.

ОДЕЉАК 290**НЕЗАВИСНОСТ – АНГАЖОВАЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРЕГЛЕДА****САДРЖАЈ**

	<i>Параграф</i>
Структура одељка	290.1
Приступ независности заснован на концептуалном оквиру	290.4
Мреже и фирме у мрежи.	290.13
Ентитети од јавног интереса	290.25
Повезани ентитети	290.27
Лица овлашћена за управљање	290.28
Документација	290.29
Временски период ангажовања.	290.30
Преузимање и спајање	290.33
Кршење одредбе из овог Одељка.	290.39
Примена приступа независности заснованог на концептуалном оквиру	290.100
Финансијски интереси.	290.102
Зајмови и гаранције.	290.117
Пословни односи.	290.123
Породични и лични односи	290.126
Запошљавање код клијента ревизије	290.132
Привремено ангажовање особља.	290.140
Донедавни рад код клијента ревизије	290.141
Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента ревизије	290.144
Дугогодишња сарадња вишег особља (укључујући и ротирање партнера) са клијентом ревизије	290.148
Пружање других услуга клијентима ревизије	290.154
Обавезе руководства	290.159
Припрема рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја	290.164
Услуге процене вредности	290.171

Пореске услуге	290.177
Услуге интерне ревизије	290.190
Услуге у вези система информационих технологија (ИТ)	290.196
Услуге пружања подршке у судским споровима	290.202
Правне услуге.	290.204
Услуге регрутовања.	290.209
Услуге у области корпоративних финансија	290.211
Накнаде	290.215
Накнаде –релативни износ.	290.215
Накнаде – ненаплаћене о року доспећа	290.219
Условљене накнада	290.219
Политике накнада и процене	290.223
Поклони и гостопримство	290.225
Постојећи судски спорови или претње судским спором	290.226
Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције	290.500

Структура одељка

- 290.1 Овај одељак односи се на захтеве независности у погледу ангажовања ревизије и прегледа, односно ангажовања на основу којег се пружа уверавање, у којима професионални рачуновођа у јавној пракси изражава закључак о финансијским извештајима. Таква ангажовања обухватају ангажовање ревизије и прегледа у оквиру којих се извештава о скупу финансијских извештаја или појединачном финансијском извештају. Захтеви независности у погледу ангажовања на основу којих се пружа уверавање, а која нису ангажовања ревизије или прегледа, наведени су у Одељку 291.
- 290.2 У одређеним околностима у вези са ангажовањем ревизије, где ревизијски извештај укључује ограничење употребе и дистрибуције, и под условом да су испуњени одређени услови, захтеви независности у овом одељку могу бити модификовани, као што је предвиђено параграфима од 290.500 до 290.514. Модификације нису дозвољене у случају ревизије финансијских извештаја које су обавезне према закону или прописима.
- 290.3 У овом одељку, термин(и):
- (а) “Ревизија”, “ревизијски тим”, “ангажовање ревизије”, “клијент ревизије” и “ревизијски извештај” укључују преглед, тим који ради на ангажовању прегледа, ангажовање прегледа, клијент чији се преглед врши и извештај о прегледу; и

- (б) “Фирма” укључује фирму у мрежи, осим уколико није назначено другачије.

Приступ независности заснован на концептуалном оквиру

290.4 У случају ангажовања ревизије, у јавном је интересу и сходно томе се Етичким кодексом захтева да чланови ревизијског тима, фирме и фирме у мрежи буду независне у односу на клијенте ревизије.

290.5 Циљ овог одељка је да помогне фирмама и члановима ревизијских тимова у примени приступа заснованог на концептуалном оквиру описаног у даљем тексту, ради остваривања и одржавања независности.

290.6 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.

290.7 Професионалне рачуновође треба да примене приступ заснован на концептуалном оквиру у циљу:

- (а) Идентификовања претњи у погледу независности;
 (б) Процене значаја идентификованих претњи; и
 (ц) Примене заштитних мера када је то неопходно, ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво.

Када професионални рачуновођа утврди да адекватне заштитне мере нису доступне или не могу да се примене за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво, он треба да отклони околност или однос који ствара те претње, или да одбије, односно прекине ангажовање ревизије.

Приликом примене овог концептуалног оквира, професионални рачуновођа треба да се ослони на професионално расуђивање.

290.8 Многе различите околности или комбинације околности могу да буду значајне приликом процене претњи у погледу независности. Није могуће дефинисати сваку ситуацију која представља претњу независности и прописати одговарајуће мере. Стога, овај Кодекс утврђује концептуални оквир који, од фирми и чланова ревизијских тимова, захтева да идентификују, процене и реагују на претње неза-

висности. Приступ заснован на концептуалном оквиру помаже професионалним рачуновођама у јавној пракси, у поштовању етичких захтева овог кодекса. Њиме су обухваћене разне варијације у околностима које могу да проузрокују претње у погледу независности и одврате професионалног рачуновођу од закључка да је одређена ситуација дозвољена ако није изричито забрањена.

- 290.9 Параграфи од 290.100 па надаље описују како може да се примени приступ независности заснован на концептуалном оквиру. Ови параграфи не обухватају све околности и односе који могу да креирају претње у погледу независности.
- 290.10 При доношењу одлуке да ли прихватити или наставити ангажовање, или може ли одређени појединац да буде члан ревизијског тима, фирма треба да идентификује и процени претње у погледу независности. Уколико претње нису на прихватљивом нивоу, а треба да се донесе одлука да ли прихватити ангажовање или укључити одређеног појединца у ревизијски тим, фирма треба да утврди да ли су доступне заштитне мере за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. За сврхе одлучивања треба ли наставити ангажовање, фирма треба да процени да ли ће постојеће заштитне мере и даље бити ефективне у отклањању претњи или њиховом свођењу на прихватљив ниво, односно, да ли је неопходно применити друге мере заштите, или треба прекинути ангажовање. Када фирма у току ангажовања дође до нове информације о претњи по питању независности, треба да процени значај претње у складу са приступом заснованим на концептуалном оквиру.
- 290.11 Овај одељак указује на значај претњи у погледу независности. При процени значаја претње, треба узети у обзир како квалитативне, тако и квантитативне факторе.
- 290.12 У већини случајева, овај одељак не прописује специфичну одговорност појединца у оквиру фирме, за радње везане за независност, будући да одговорност може бити различите природе, у зависности од величине, структуре и организације фирме. *Међународни стандарди контроле квалитета (ISQC)* захтевају од фирми да утврде политике и процедуре које обезбеђују разумно уверавање да се одржава ниво независности када то релевантни етички захтеви налажу. Поред тога, *Међународни стандарди ревизије* захтевају од партнера ангажовања да донесе закључак о усаглашености са захтевима у погледу независности који се односе на ангажовање.

Мреже и фирме у мрежи

- 290.13 Ако се нека фирма сматра фирмом у мрежи, та фирма треба да буде независна од клијената ревизије других фирми у оквиру мреже (осим уколико није другачије назначено у овом Кодексу). Захтеви независности у овом одељку који су применљиви на фирму у мрежи, применљиви су и на било који ентитет, као што је консултантска

пракса, професионална правна пракса, који су обухваћени дефиницијом фирме у мрежи, без обзира на то да ли сам ентитет задовољава дефиницију фирме.

- 290.14 У циљу бољег пружања професионалних услуга, фирме често са другим фирмама и ентитетима формирају веће структуре. Да ли ове веће структуре чине мрежу зависиће од одређених чињеница и околности, а не од тога да ли су фирме и ентитети правно одвојени и различити. На пример, већа структура може имати за циљ само лакшу расподелу посла, што само по себи не задовољава неопходне критеријуме за формирање мреже. Супротно томе, нека већа структура може бити таква да има за циљ сарадњу, а фирме имају заједничко заштићено име, заједнички систем контроле квалитета или значајне заједничке професионалне ресурсе, и стога се сматрају мрежом.
- 290.15 Процена да ли нека већа структура чини мрежу, треба да се изврши у односу на то 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. Ова процена треба доследно да се примењује на нивоу мреже.
- 290.16 Већа структура која има за циљ сарадњу и јасно је усмерена на дељење профита или трошкова међу ентитетима у оквиру структуре, сматра се мрежом. Међутим, 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.
- 290.17 Већа структура се сматра мрежом када има за циљ сарадњу, а ентитети у оквиру структуре имају заједничко власништво, контролу или руководство. Ово може да се постигне путем уговора и на друге начине.
- 290.18 Већа структура се сматра мрежом када има за циљ сарадњу, а ентитети у оквиру структуре имају заједничке политике и процедуре контроле квалитета. Сходно томе, заједничке политике и процедуре контроле квалитета су оне које се осмишљавају, имплементирају и надгледају на нивоу веће структуре.
- 290.19 Већа структура се сматра мрежом када има за циљ сарадњу, а ентитети у оквиру структуре имају заједничку пословну стратегију. 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 услове.
- 290.20 Већа структура се сматра мрежом када има за циљ сарадњу, а ентитети у оквиру структуре употребљавају заједничко заштићено име. 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.

- 290.21 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.
- 290.22 Уколико нека фирма прода део своје праксе, купопродајни уговор понекад може да подразумева, да у ограниченом временском периоду, тај део може да настави са коришћењем имена фирме, или елемента имена, чак и ако више није повезан са фирмом. У том случају, иако два ентитета послују под заједничким именом, чињенично стање је такво да они не припадају већој структури која има за циљ сарадњу и стога нису фирме у мрежи. Такви ентитети треба да одреде на који начин ће објавити да нису фирме у мрежи приликом представљања другим странама.
- 290.23 Већа структура се сматра мрежом када има за циљ сарадњу, а ентитети у оквиру структуре деле значајни део професионалних ресурса. Професионални ресурси подразумевају:
- Заједничке системе које омогућавају фирмама да размене информације попут података о клијенту, евиденције о наплати и роковима;
 - Партнере и 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
- 290.24 На основу релевантних чињеница и околности потребно је извршити процену да ли су заједнички професионални ресурси значајни, на основу чега се одређује да ли су фирме део мреже. У случајевима када су заједнички ресурси ограничени на заједничку ревизијску методологију или ревизијске приручнике, без размене информација о кадровима, клијентима или тржишту, заједничка средства вероватно нису значајна. Исти је случај и у погледу обуке. Међутим, у случајевима када заједнички ресурси 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, разумна и обавештена трећа страна ће вероватно закључити да су заједнички ресурси значајни.

Ентитети од јавног интереса

290.25 Одељак 290 садржи додатне одредбе које се односе на обим јавног интереса у одређеним ентитетима. Сходно овом одељку, ентитети од јавног интереса су:

- (а) Сви ентитети котирани на берзи; и
- (б) Сваки ентитет:
 - (i) Дефинисан од стране закона и регулатива као ентитет од јавног интереса; или
 - (ii) За који се законом и регулативом захтева спровођење ревизије и складу са истим захтевима независности који се примењују на ревизију ентитета котираних на берзи. Такво правило може бити објављено од стране било ког релевантног регулаторног тела, укључујући и регулаторно тело за област ревизије.

290.26 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 посла, 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.

Повезани ентитети

290.27 У случају када је клијент ревизије ентитет котиран на берзи, помињање клијента ревизије у овом одељку подразумева ентитете повезане са клијентом ревизије (осим уколико није назначено другачије). 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 и процене претњи независности и примене адекватних мера заштите.

Лица овлашћена за управљање

290.28 Чак и када се не захтева од стране Кодекса, важећих ревизијских стандарда, закона или регулативе, пожељна је стална комуникација између фирме и лица задужених за управљање клијентом ревизије у погледу односа и других питања која, по мишљењу фирме, могу зна-

чајно да утичу на независност. Таква комуникација омогућава лицима задуженим за управљање да:

- (а) Размотре мишљење фирме у вези са идентификовањем и проценом претњи у погледу независности,
- (б) Размотре прикладност заштитних мера које су примењене ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво, и
- (ц) Предузму одговарајуће поступке. Такав приступ може нарочито бити од помоћи у погледу претњи застрашивањем и претњи присности.

При поштовању захтева у овом одељку о комуницирању са лицима овлашћеним за управљање, фирма треба да утврди, имајући у виду природу и значај одређених околности и материје који треба да се саопште, одговарајуће лице(а) унутар управљачке структуре ентитета са којим ће комуницирати.

Ако фирма комуницира са подгрупом лица овлашћених за управљање, на пример, са Комитетом за ревизију или са појединцем, фирма утврђује да ли је такође неопходна комуникација са свим лицима овлашћеним за управљање како би били адекватно информисани.

Документација

290.29 Документација обезбеђује доказ о расуђивању професионалног рачуновође приликом доношења закључака у погледу усаглашености са захтевима независности. Одсуство документације не одређује да ли је фирма размотрила одређено питање нити да ли је независна.

Професионални рачуновођа треба да документује закључке у погледу усаглашености са захтевима независности и суштину релевантних разматрања која подржавају те закључке. Сходно томе:

- (а) Када су неопходне заштитне мере за свођење претњи на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да документује природу претње и постојећих или примењених заштитних мера за свођење претњи до прихватљивог нивоа; и
- (б) Када је претња захтевала детаљну анализу за утврђивање да ли су заштитне мере биле неопходне, а професионални рачуновођа је закључио да нису, јер је претња већ била на прихватљивом нивоу, професионални рачуновођа треба да документује природу претње и логику подлогу свог закључка.

Временски период ангажовања

290.30 Независност у односу на клијента ревизије је неопходна како током трајања ангажовања, тако и током периода на који се односе финансијски извештаји. Период ангажовања почиње када ревизијски тим почне да врши ревизијске услуге. Период ангажовања се завршава када се објави ревизијски извештај. Уколико је ангажовање перио-

дичне 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.

- 290.31 Када 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.
- 290.32 Уколико је услуга која се не односи на пружање уверавања извршена клијенту ревизије током или након периода на који се односе финансијски извештаји, али пре почетка пружања професионалних услуга ревизије, а пружање такве услуге не би било дозвољено током трајања ангажовања ревизије, фирма треба да процени да ли постоје претње нарушавања независности, настале услед пружања такве услуге. Уколико претња није на прихватљивом нивоу, ангажовање ревизије треба прихватити тек након примене заштитних мера за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите обухватају:
- Искључивање особља које је вршило услугу која није услуга уверавања из ревизијског тима;
 - По потреби ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада ревизије и пружене услуге која није услуга уверавања; или
 - Ангажовање неке друге фирме ради процене резултата услуге на основу које се не пружа уверавање или ангажовање неке друге фирме ради поновног извршења те услуге у обиму на основу којег друга фирма преузима одговорност за ту услугу.

Преузимање и спајање

- 290.33 Када, као последица преузимања или спајања, неки ентитет постане повезани ентитет клијента ревизије, 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.
- 290.34 До датума ступања на снагу спајања или преузимања, фирма треба да предузме неопходне кораке за прекидање свих текућих интереса или односа који нису дозвољени овим Кодексом. Међутим, уколико такав текући интерес или однос не може разумно да се прекине до датума ступања на снагу спајања или преузимања, на пример услед

немогућности повезаног ентитета да уредно, уместо фирме ангажује другог пружаоца услуге која није услуга уверавања, фирма треба да процени претњу која је настала услед таквог интереса или односа. Са већим значајем претње, већа је вероватноћа да ће објективност фирме бити нарушена и да неће моћи да настави са ревизијом. Значај претње зависи од фактора као што су:

- Природа и значај интереса или односа;
- Природа 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.

Са лицима која су задужена за управљање, фирма треба да размотри разлоге из којих интерес или однос не може разумно да се прекине до ступања на снагу спајања или преузимања, и да процени значај претње.

290.35 Уколико лица задужена 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 овим одељком 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 задуженим за управљање. 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.

290.36 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 на-

стављају, како је идентификовано у параграфу 290.33, фирма то треба да учини само у следећим случајевима:

- (а) Ако је извршена процена значаја претње настале услед таквог интереса или односа, и процена размотрена са лицима задуженим за управљање;
- (б) Ако поштује захтеве параграфа 290.35 (б)-(ц); и
- (ц) Ако престаје да врши функцију ревизора одмах по објављивању извештаја ревизије.

- 290.37 При разматрању ранијих и текућих интереса и односа обухваћених параграфима од 290.33 до 290.36, фирма треба да процени да ли, чак и ако захтеви могу да се испуне, интереси и односи стварају претње које остају толико значајне да нарушавају објективност. Уколико је то случај, фирма треба да престане са обављањем услуге ревизије.
- 290.38 Професионални рачуновођа треба да документује све интересе или односе обухваћене параграфима од 290.33 до 290.36, који се неће прекинути до ступања на снагу спајања или преузимања, као и разлоге из којих они неће бити прекинути, примењене прелазне мере, резултате разматрања са лицима овлашћеним за управљање, и објашњење зашто ранији и текући интереси и обавезе не стварају претње које остају толико значајне да нарушавају објективност.

Кршење одредбе овог Одељка

- 290.39 Кршење одредбе овог одељка 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.
- 290.40 Када фирма закључи да је дошло до кршења, фирма треба да прекине, обустави или елиминише интерес или однос који је узроковао кршење и да одговори на последице кршења.
- 290.41 Када се идентификује кршење, фирма треба да размотри да ли постоје законски или регулаторни захтеви који су применљиви у погледу кршења, и ако постоје, треба да поштује те захтеве. Фирма 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.
- 290.42 Када се идентификује кршење, фирма треба, у складу са својим политикама и процедурама, да без одлагања обавести о кршењу партнера у ангажовању, лица која су одговорна за политике и процедуре везане за независност, остало релевантно особље фирме и, по потреби, мреже, као и оне који подлежу захтевима у погледу независности који треба да предузму одговарајуће мере. Фирма треба да процени значај тог кршења и његов утицај на објективност фирме и мо-

гућност издавања извештаја ревизије. Значај кршења ће зависити 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 евидентиране 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.

290.43 У зависности од значаја кршења, може бити неопходно прекинути ангажовање ревизије или може бити могуће предузети мере које на задовољавајући начин одговарају на последице кршења. Фирма треба да утврди 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, одмеравањем свих конкретних чињеница доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да ће објективност фирме бити угрожена и да стога фирма не може да изда извештај ревизије.

290.44 Примери мера које фирма може да размотри 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, у оба случаја ангажовањем различитог особља; и
- Препоруку да клијент ревизије ангажује другу фирму да изврши преглед или да поново обави 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.

- 290.45 Ако фирма утврди да не могу да се предузму мере како би се на задовољавајућ 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 случајевима када прекид није дозвољен законом или прописима, фирма треба да поштује захтеве који се односе на извештавање и обелодањивање.
- 290.46 Ако фирма утврди да могу да се предузму мере како би се на задовољавајућ начин одговорило на последице кршења, фирма треба да размотри кршење и мере које је предузела или предлаже да предузме са лицима овлашћеним за управљање. Фирма треба да размотри кршење и мере што пре могуће, осим уколико су лица овлашћена за управљање назначила алтернативни временски оквир за извештавање о мање значајним кршењима одредби. Питања за разматрање треба да обухватају:
- Значај кршења, укључујући његову природу и трајање;
 - На који начин је дошло до кршења и како је идентификовано;
 - Мере које су предузете или препоручене и образложење фирме о томе зашто ће мере на задовољавајућ начин одговорити на последице кршења и омогућити јој да изда извештај ревизије;
 - Закључак да, према професионалном суду фирме, објективност није угрожена и образложење тог закључка; и
 - Кораци које је фирма предузела или које предлаже да би се смањило или избегао ризик од даљих кршења.
- 290.47 Фирма треба да комуницира у писаној форми са лицима овлашћеним за управљање о свим питањима која су разматрана у складу са параграфом 290.46 и да постигне слагање са лицима овлашћеним за управљање да мере могу бити предузете или да су већ предузете како би се на задовољавајућ начин одговорило на последице кршења. Комуникација треба да обухвата опис политика и процедура фирме које су релевантне за дато кршење и осмишљене да јој обезбеде разумно уверавање да се одржава ниво независности, као и корака које је фирма предузела, или предлаже да предузме, да би се смањило или избегао ризик од даљих кршења. Уколико се лица овлашћена за управљање не слажу да дате мере на задовољавајућ начин одговарају на последице кршења, фирма треба да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања ревизије, када је то дозвољено законим или прописима, у складу са применљивим законским или регулаторним захтевима који су релевантни за прекид ангажовања ревизије. У случајевима када прекид није дозвољен законом или прописима, фирма треба да поштује захтеве који се односе на извештавање и обелодањивање.
- 290.48 Уколико се кршење догодило пре издавања претходног извештаја ревизије, фирма треба да поштује овај одељак у процени значаја кршења и његовог утицаја на објективност фирме и на њену мо-

гућност да изда извештај ревизије у текућем периоду. Фирма такође треба да размотри утицај кршења, уколико постоји, на објективност фирме у погледу претходно издатих извештаја ревизије, и могућност повлачења оваквих извештаја ревизије, и да ово питање размотри са лицима овлашћеним за управљање.

- 290.49 Фирма треба да документује кршење, предузете мере, кључне одлуке које су донете и сва питања о којима је дискутовала са лицима овлашћеним за управљање, као и разматрања са чланицом организацијом, релевантним регулаторним телом или телом за надзор. Када фирма наставља са ангажовањем ревизије, питања која треба документовати такође треба да обухватају закључак да, према професионалном расуђивању фирме, објективност није угрожена и образложење зашто су предузете мере на задовољавајућ начин одговриле на последице кршења тако да фирма може да изда извештај ревизије.

Параграфи од 290.50 до 290.99 су намерно остављени празни.

Примена приступа независности заснованог на концептуалном оквиру

- 290.100 Параграфи од 290.102 до 290.226 описују специфичне околности и односе који стварају или могу створити претње независности. Параграфи описују потенцијалне претње и врсте заштитних мера које могу да буду адекватне за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Параграфи не описују све околности и односе који стварају или могу да створе претњу независности. Фирма, и чланови ревизијског тима треба да процене импликације сличних, али различитих околности и односа и да одреде да ли мере заштите, укључујући мере заштите наведене у параграфима 200.12 до 200.15, могу да буду примењене, уколико је то неопходно, за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.
- 290.101 Параграфи од 290.102 до 290.125 односе се на материјални значај финансијског интереса, зајма или гаранције, или значај пословног односа. У циљу утврђивања да ли такав је интерес од материјалног значаја за појединца, треба узети у обзир комбиновану нето вредност имовине појединца и чланова његове уже породице.

Финансијски интереси

- 290.102 Постојање финансијског интереса код клијента ревизије може да доведе до претње по основу личног интереса. Постојање и значај претње настале на такав начин зависи од:
- (а) улоге лица које има финансијски интерес,
 - (б) да ли је финансијски интерес директан или индиректан, и
 - (ц) материјалног значаја финансијског интереса.

- 290.103 Финансијски интереси се могу држати путем посредника (на пример, заједнички фонд, повереништво или траст). Одређивање да ли је такав финансијски интерес директан или индиректан зависи од тога да ли стварни власник има контролу над носиоцем инвестиције или могућност утицања на његове одлуке инвестирања. Када контрола над носиоцем инвестиције или могућност утицаја на одлуке инвестирања постоје, овај кодекс дефинише финансијски интерес као директан финансијски интерес. И обратно, када стварни власник финансијског интереса нема контролу над носиоцем инвестиције или могућност утицања на одлуке инвестирања, овај кодекс дефинише финансијски интерес као индиректни финансијски интерес.
- 290.104 Ако члан ревизијског тима, или члан његове уже породице, има директан финансијски интерес, или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије, настала претња на основу личног интереса била би толико значајна да ниједна мера заштите не би могла да је отклони или сведе на прихватљив ниво. Стога, нико од наведених не би требало да има директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан интерес код клијента: члан ревизијског тима, члан уже породице тог појединца; или фирма.
- 290.105 Када члан ревизијског тима има блиског сродника за којег члан ревизијског тима зна да поседује директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије, настаје претња по основу личног интереса. Значај те претње зависи од фактора као што су:
- Природа односа између члана ревизијског тима и блиског сродника; и
 - Материјални значај финансијског интереса блиског сродника .
- Треба проценити значај претње и када је то неопходно, применити мере заштите, за отклањање претње и њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:
- 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;
 - ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада обављеног од стране члана ревизијског тима; или;
 - одстрањење тог појединца из ревизијског тима.
- 290.106 Уколико члан ревизијског тима или члан његове уже породице или фирма поседују директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес у ентитету који има контролни интерес у клијенту ревизије, а клијент је од материјалног значаја за ентитет, претња настала по основу личног интереса била

би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Стога, нико од наведених не би требало да поседује такав финансијски интерес: члан ревизијског тима, члан његове уже породице; и фирма.

- 290.107 Држања пензионог фонда фирме, у виду директног или материјално значајног индиректног финансијског интереса код клијента ревизије, ствара претњу по основу личног интереса. Значај сваке такве претње треба проценити, и ако та претња није очигледно безначајна, треба размотрити и применити неопходне мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прихватљив ниво.
- 290.108 Ако други партнери у канцеларији у којој водећи партнер на ангажовању ради на пословима ревизије, или чланови њихове уже породице имају директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије, претња настала по основу личног интереса би била толико значајна да никакве мере заштите не би могле да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, ти други партнери, или чланови њихове уже породице, не би требало да поседују никакав финансијски интерес код клијента ревизије.
- 290.109 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 расуђивање.
- 290.110 Ако други партнери и запослени на руководећим положајима, сем оних чије је учешће минимално, који пружају клијенту ревизије услуге које нису услуге ревизије, или чланови њихове уже породице, имају директан финансијски интерес, или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, то особље или чланови њихове уже породице не би требало да имају финансијске интересе код таквог клијента ревизије.
- 290.111 Без обзира на параграфе 290.108 и 290.110 финансијски интерес код клијента ревизије, који има члан уже породице:
- (а) партнера лоцираног у канцеларији у име које водећи партнер на ангажовању обавља ревизију, или
 - (б) партнера или запосленог на руководећем положају, који клијенту ревизије пружа услуге које нису услуге ревизије,
- не сматра се да угрожава независност, под условом да тај интерес потиче од права по основу рада члана уже породице (на пример, право на пензију или могућност стицања акција), а тамо где је то неопходно, примењују се мере заштите за отклањање претње независности или њено свођење на прихватљив ниво.

Међутим, када члан уже породице има или добије право да отуђи финансијски интерес, или у случају опција на акције, право на продају акција, финансијски интерес треба се отуђи, у најкраћем могућем року.

290.112 Претња по основу личног интереса може настати ако фирма, или члан ревизијског тима, или члан уже породице тог појединца, поседују интерес код неког ентитета, код кога клијент ревизије, такође поседује интерес. Међутим, сматра се да независност није доведена у питање ако наведени интереси нису материјално значајни и клијент ревизије не може да врши значајан утицај на тај ентитет. Ако је интерес материјално значајан за било коју страну, а клијент ревизије може да врши значајан утицај на тај ентитет, никакве мере заштите нису одговарајуће за свођење те претње на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да има такав интерес а сваки појединац који има такав интерес, пре него што постане члан ревизијског тима, треба:

- (а) да отуђи тај интерес; или
- (б) да отуђи значајан део тог интереса, тако да преостали интерес више не буде материјално значајан.

290.113 Претња по основу личног интереса, присности или застрашивања може настати ако члан ревизијског тима или члан уже породице тог појединца, или фирма, 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. Постојање и значај свих претњи зависи од фактора као што су:

- 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.

Треба проценити значај свих претњи и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера обухватају:

- Искључивање из ревизијског тима члана који има финансијски интерес; или
- Ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа посла који је обавио члан ревизијског тима.

290.114 Директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента ревизије од стране фирме, члана ревизијског тима или члана уже породице тог појединца у својству повереника, ствара претњу по основу личног интереса. Слично томе, претња по основу личног интереса настаје када:

- (а) Партнер у канцеларији где водећи партнер ангажовања ради на пословима ревизије;
- (б) Други партнери и запослени на управљачким позицијама који клијенту ревизије пружају услуге које нису услуге уверавања, осим оних чије је учешће минимално; или
- (ц) Чланови њихове уже породице, имају директан финансијски интерес или материјално значајан финансијски интерес код клијента ревизије, у својству повереника.

Такав интерес не треба да се задржи, осим у случајевима када:

- (а) Ни повереник, ни члан уже породице повереника, ни фирма нису корисници фонда;
- (б) Интерес који фонд има код клијента ревизије није од материјалног значаја за фонд;
- (ц) Фонд није у могућности да врши значајан утицај на клијента ревизије; и
- (д) Повереник, члан уже породице повереника, или фирма не могу значајно да утичу на одлуке о инвестирању које се тичу финансијског интереса клијента ревизије.

290.115 Чланови ревизијског тима треба да утврде да ли је претња по основу личног интереса настала услед познатих финансијских интереса код клијента ревизије од стране других појединаца, укључујући:

- (а) партнере и запослене професионалце фирме, који нису горе поменути, или чланове њихове уже породице;
- (б) појединце који имају блиске личне односе са чланом ревизијског тима.

Да ли интереси тих појединаца могу створити претњу по основу личног интереса зависиће од фактора као што су:

- организациона, оперативна и извештајна структура фирме; и
- природа односа између тих појединаца и члана ревизијског тима.

Треба проценити значај сваке претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера су:

- Искључивање из ревизијског тима члана који има блиски однос;
- Искључивање тог члана ревизијског тима из процеса доношења значајних одлука у вези са ангажовањем ревизије; или
- ангажовање професионалног рачуновође, ради прегледа рада који је обавио тај члан ревизијског тима.

290.116 Уколико фирма, или партнер или запослени у фирми, или члан уже породице тог појединца, добије директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијен-

та ревизије, на пример, путем наследства, поклона, или као резултат спајања, а такав интерес није дозвољен овим одељком:

- (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;
- (б) Уколико је интерес добио члан ревизијског тима, 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
- (ц) Уколико је интерес добио појединац који није члан ревизијског тима, или члан његове уже породице, тај финансијски интерес моментално треба да се отуђи, или да се отуђи довољан износ индиректног финансијског интереса тако да преостали интерес више не буде материјално значајан. До отуђења финансијског интереса, треба утврдити да ли је неопходно применити неку од заштитних мера.

Зајмови и гаранције

- 290.117 Зајам, или гаранција зајма, одобрени члану ревизијског тима, или његовом блиском сроднику, или фирми, од стране клијента ревизије, при чему је клијент банка или слична институција, може створити претњу независности. Уколико се зајам или гаранција не одобре у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања, може се створити претња толико значајна да ниједна заштитна мера не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, члан ревизијског тима, његов близак сродник, ни фирма не треба да прихвате такав зајам или гаранцију.
- 290.118 Уколико је фирма добила зајам од клијента ревизије, а тај клијент је банка или слична институција, у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања, а зајам је од материјалног значаја за клијента ревизије или фирму, могуће је применити заштитне мере за свођење претње по основу личног интереса на прихватљив ниво. Пример такве мере заштите је преглед обављеног посла од стране професионалног рачуновође из фирме у мрежи који није укључен у ревизију и није примио зајам.
- 290.119 Зајам или гаранција зајма одобрени члану ревизијског тима или члану његове уже породице од стране клијента ревизије који је банка или слична институција, не стварају претњу независности уколико се зајам или гаранција одобре у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања. Примери таквих зајмова укључују зајмове гарантоване хипотеком на кућу, банковна прекорачења, зајмове за набавку кола и кредитне картице.

- 290.120 Уколико фирма или члан ревизијског тима, или члан његове уже породице прими зајам од клијента ревизије, или има гаранцију зајма од клијента ревизије, а клијент није банка или слична институција, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан и за (а) фирму, односно члана ревизијског тима и члана уже породице, и за (б) клијента.
- 290.121 Слично томе, уколико фирма или члан ревизијског тима, или члан уже породице тог појединца одобре или гарантују зајам клијенту ревизије, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан и за (а) фирму, односно члана ревизијског тима и члана уже породице, и за (б) клијента.
- 290.122 Уколико фирма или члан ревизијског тима или члан уже породице тог појединца имају депозите или брокерски рачун код клијента ревизије, а клијент је банка, брокер или слична институција, то неће створити претњу независности, ако се тај депозит или рачун држе по уобичајеним тржишним условима.

Пословни односи

- 290.123 Близак пословни однос између фирме или члана ревизијског тима или члана његове уже породице и клијента ревизије или његовог руководства, произилази из комерцијалног односа или заједничког финансијског интереса који може да створи претње по основу личног интереса и застрашивања. Примери таквих односа 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 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.

Осим у случајевима када је финансијски интерес материјално безначајан, а пословни однос безначајан за фирму и клијента или његово руководство, створена претња била би толико значајна да ниједна заштитна мера не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Стога, осим уколико финансијски интерес није материјално безначајан, и

пословни однос безначајан, не треба улазити у такав пословни однос, или такав однос треба редуковати до безначајног нивоа или прекинути.

У случају члана ревизијског тима, осим у случајевима када је финансијски интерес материјално безначајан, а однос безначајан за тог члана, тај појединац треба да буде уклоњен из ревизијског тима.

Уколико постоји пословни однос између уже породице члана ревизијског тима и клијента ревизије или његовог руководства, треба проценити све претње и применити неопходне мере заштите ради отклањања те претње или њеног свођења на прихватљив ниво.

290.124 Пословни односи који подразумевају интерес који има фирма, или члан ревизијског тима, односно његова ужа породица код ентитета са концентрисаном контролом, при чему клијент ревизије, односно његов директор или члан органа, или било која група у оквиру клијента, такође поседују интерес код тог ентитета, такав случај неће створити претњу независности ако:

- (а) је тај пословни однос безначајан за фирму, члана ревизијског тима, његове блиске сроднике; 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.

290.125 Набавка робе и услуга од клијента ревизије од стране фирме, или члана ревизијског тима, или чланова уже породице тог појединца начелно 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. Треба проценити значај сваке претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера су:

- отклањање таквих трансакција, или смањење њиховог обима; или
- одстрањење релевантног појединца из ревизијског тима.

Породични и лични односи

290.126 Породични и лични односи између члана ревизијског тима и директора, члана органа или неких лица запослених код клијента ревизије, у зависности од њихове улоге, могу створити претње по основу личног интереса, присности или застрашивања. Постојање и значај зависе од низа фактора, укључујући одговорности појединца у ревизијском тиму, улогу члана породице или другог појединца у оквиру клијента и блискост односа.

290.127 Када је члан уже породице члана ревизијског тима:

- (а) директор или члан органа код клијента ревизије; или
 - (б) 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,
- или ако је био на таквом положају током било ког периода покривеног ангажовањем, претње независности се могу свести на прихватљив ниво искључиво одстрањењем тог појединца из ревизијског тима. Блискост односа је таква да никаква друга мера заштите не би могла да сведе претњу независности на прихватљив ниво. Сходно томе, ниједан појединац који има такав однос не треба да буде члан ревизијског тима.

290.128 Претње независности настају када је члан уже породице члана ревизијског тима запослен на положају који му омогућава значајан утицај на финансијски положај клијента, финансијске перформансе или токове готовине. Значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- положај члана уже породице; и
- улога тог професионалца у ревизијском тиму.

Значај тих претњи треба проценити, и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита обухватају:

- одстрањивање тог појединца из ревизијског тима;
- структурирање одговорности ревизијског тима, тако да се тај професионалац не бави материјом која је у делокругу одговорности члана његове уже породице.

290.129 Претње независности 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.

Значај претњи зависи од следећих фактора:

- Природе односа између члана ревизијског тима и његовог блиског сродника;
- Положаја његовог блиског сродника; и
- Улоге професионалца у ревизијском тиму.

Значај претње треба проценити и по потреби применити мера заштите за отклањање претњи, односно њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- одстрањење тог појединца из ревизијског тима; или

- структурирање одговорности ревизијског тима, тако да се тај професионалац не бави материјом која је у делокругу одговорности његовог блиског сродника.

290.130 Претње независности настају када члан ревизијског тима има блиску везу са особом која није члан његове уже породице или блиски сродник, али која је директор или члан органа или запослени, на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење. Члан ревизијског тима који има такав однос треба да обави консултације у складу са политиком и процедурама фирме. Значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- природа односа између тог појединца и члана ревизијског тима;
- положај појединца у организацији клијента; и
- улога тог професионалца у ревизијском тиму.

Значај тих претњи треба проценити, применити неопходне мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- одстрањење тог професионалца из ревизијског тима; или
- структурирање одговорности ревизијског тима, тако да се тај професионалац не бави материјом која је у делокругу одговорности лица са којим постоји близак однос.

290.131 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану у случају 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. Партнери и запослени у фирми који су свесни таквих односа треба да обаве консултације у складу са политиком и процедурама фирме. Постојање и значај свих претњи зависи од следећих фактора:

- Природе односа између партнера или запосленог у фирми и директора или члана органа или запосленог код клијента;
- Интеракције партнера или запосленог у фирми са ревизијским тимом;
- Положаја партнера или запосленог у фирми; и
- Положаја тог појединца код клијента.

Значај свих претњи треба проценити, применити неопходне мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- Структурирање одговорности партнера или запосленог ради смањења потенцијалног утицаја на ангажовање ревизије; или
- Ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа релевантног обављеног посла ревизије.

Запошљавање код клијената ревизије

- 290.132 Претње по основу присности или застрашивања могу настати ако је директор, члан органа код клијента ревизије или запослени на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење, био члан ревизијског тима или партнер фирме.
- 290.133 Уколико се бивши члан ревизијског тима или бивши партнер фирме запослио код клијента ревизије на таквом положају и између тог појединца и фирме и даље постоји значајан однос, претња би била толико значајна, да ниједна мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, сматрало би се да је независност угрожена, уколико се бивши члан ревизијског тима или бивши партнер запосли код клијента ревизије као директор или члан органа или као запослени на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење, осим у случајевима када:
- појединац нема право ни на какве бенефиције, нити исплате од стране фирме, сем када се оне врше у складу са фиксним, унапред утврђеним аранжманима, а било који износ који се дугује том појединцу не би требало да буде од материјалног значаја за фирму; и
 - појединац не учествује нити делује тако да изгледа као да учествује, у пословима фирме или у другим професионалним активностима.
- 290.134 Уколико се бивши члан ревизијског тима запослио код клијента ревизије на таквој позицији, а између тог појединца и фирме не постоји значајан однос, постојање и значај претњи по основу присности или застрашивања зависиће од следећих фактора:
- положаја који то лице заузима код клијента;
 - сарадње коју ће то лице имати са ревизијским тимом;
 - дужине временског периода од тренутка када је то лице било члан ревизијског тима, односно партнер фирме; и
 - ранијег положаја 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.

Значај свих претњи треба проценити и, применити неопходне мере заштите за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- измену плана ревизије;
- одређивање појединаца за ревизијски тим, који имају довољно искуства у односу на лице које се тек запослило код клијента; или
- ангажовање професионалног рачуновође, ради прегледа посла који је обавио бивши члан ревизијског тима.

290.135 Уколико се бивши партнер фирме претходно запослио код ентитета на таквом положају, а тај ентитет затим постане клијент ревизије те фирме, значај свих претњи које угрожавају независност треба да се процени и примене неопходне мере заштите за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.

290.136 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. Политика и процедуре фирме треба да захтевају од чланова ревизијског тима да обавесте фирму о преговорима у вези са запошљавањем код клијента. По добијању таквог обавештења, треба проценити претњу и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- Одстрањења тог појединца из ревизијског тима; или
- Преглед значајних просуђивања тог појединца док је био у тиму.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.137 Претње по основу присности или застрашивања настају када се кључни партнер ревизије запосли код клијента ревизије који је ентитет од јавног интереса, као:

- (а) директор или члан органа тог ентитета; или
- (б) 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, ентитет од јавног интереса изда финансијске извештаје који су били предмет ревизије и који обухватају период од не мање од дванаест месеци, а да партнер није био члан ревизијског тима који је обавио ревизију тих финансијских извештаја.

290.138 Претња застрашивања настаје када се појединац који је био партнер на вишој или руководећој позицији (извршни директор или слично) запосли код клијента ревизије који је ентитет од јавног интереса, као:

- (а) запослени на положају који му омогућава значајан утицај на вођење књига клијента или састављање финансијских извештаја; или

- (б) директор или члан органа код тог ентитета. Сматрало би се да је независност нарушена, осим у случају ако је прошло дванаест месеци од периода када је тај појединац био партнер фирме на вишем или руководећем положају позицији (извршни директор или слично).

290.139 Сматра се да независност није нарушена ако је, као резултат пословне комбинације, бивши кључни партнер ревизије или појединац који је био некадашњи партнер на вишем или руководећем положају, у позицији описаној у параграфима 290.137 и 290.138, 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;
- (ц) Бивши партнер не учествује нити делује тако да изгледа као да учествује, у пословима фирме или у другим професионалним активностима; и
- (д) Положај који има бивши партнер код клијента ревизије се размотрио са лицима овлашћеним за управљање.

Привремено ангажовање особља

290.140 Привремено ангажовање особља фирме код клијента ревизије може да створи претњу по основу самоконтроле. Таква помоћ се може пружити, али само краткорочно, а особље фирме неће бити укључено у:

- (а) Пружање услуга које нису услуге уверавања, а које нису дозвољене одредбама овог одељка; или
- (б) Преузимање управљачких одговорности.

У свим околностима, клијент ревизије треба да буде одговоран за руковођење и надгледање активности особља привремено ангажованог код клијента.

Треба проценити значај претњи и по потреби применити мере заштите за отклањање тих претњи и њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- Обављање додатног прегледа посла који је обавило привремено ангажовано особље;
- Привремено ангажовано особље не би требало да има одговорност за ревизију, функције или активности које је обављало током привременог ангажовања код клијента ревизије; или
- Неукључивање особља које је било привремено ангажовано код клијента у ревизијски тим.

Донедавни рад код клијента ревизије

290.141 Претње по основу личног интереса, самоконтроле и присности могу настати ако је члан ревизијског тима донедавно радио као директор, члан органа или запослени код клијента ревизије. Ово ће нарочито бити случај ако, на пример, члан ревизијског тима треба да процени елементе финансијских извештаја за које је члан ревизијског тима припремао рачуноводствене евиденције, док је био запослен код клијента.

290.142 Уколико је током периода обухваћеног ревизијским извештајем, члан ревизијског тима радио као руководилац или директор клијента ревизије, или је био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на припрему књиговодства клијента или финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, настала претња би била толико значајна да никакве мере заштите не би могле да је сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, такво лице не треба укључивати у ревизијски тим.

290.143 Уколико је пре периода обухваћеног ревизијским извештајем, члан ревизијског тима радио као члан органа или директор клијента ревизије, или је био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на припрему књиговодства клијента или финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, то може да створи претње по основу личног интереса, самоконтроле и присности. 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. Постојање и значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- положај који је тај појединац имао код клијента;
- дужина временског периода од тренутка када је тај појединац напустио клијента; и
- улога коју тај професионалац има у ревизијском тиму.

Значај претњи треба проценити и применити неопходне мере заштите ради њиховог свођења на прихватљив ниво. Пример такве мере заштите је обављање прегледа посла који је тај појединац обавио као члан ревизијског тима.

Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента ревизије

290.144 Уколико је партнер или запослени фирме ангажован као директор или члан органа код клијента ревизије, настале претње по основу самоконтроле и личног интереса би биле толико значајне да никаква мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Сходно

томе, ни партнер, ни запослени не треба да раде у својству директора или члана органа код клијента ревизије.

- 290.145 Положај секретара компаније има у различитим законодавствима 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. Начелно, тај положај имплицира блиску повезаност са ентитетом.
- 290.146 Уколико је партнер или лице запослено у фирми, ангажован као секретар код клијента ревизије, настале претње по основу самоконтроле и заступања би начелно биле толико значајне, да никаква мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Без обзира на параграф 290.146, када је таква пракса дозвољена локалним законским прописима, професионалним правилима или праксом, обавезе и преузете функције треба ограничити на функције које су рутинске и формално–административне природе, као што су израда записника и вођење рачуна о законом прописаним извештајима. У таквим околностима треба проценити значај свих претњи и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.
- 290.147 Рутинске административне услуге за подршку функцији секретара компаније, или саветодавни послови у вези административних питања у надлежности секретара компаније, се начелно не сматрају нарушавањем независности, под условом да руководство клијента донеси све релевантне одлуке.

Дугогодишња сарадња особља са већом одговорношћу (укључујући и ротирање партнера) са клијентом ревизије

Опште одредбе

- 290.148 Учествовање истог особља са већом одговорношћу ангажовању ревизије, у дужем временском периоду може да створи претње по основу присности и личног интереса. Значај претњи ће зависити од фактора као што су:
- дужина времена током којег је лице било члан ревизијског тима;
 - улога лица у ревизијском тиму;
 - структура фирме;
 - природа ангажовања ревизије;
 - да ли се руководећи тим клијента променио; и
 - да ли се променила природа, односно сложеност рачуноводствених питања и питања извештавања клијента.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за њихово отклањање или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита укључују:

- ротирање особља са већом одговорношћу у ревизијском тиму;
- ангажовање професионалног рачуновође, који није био члан ревизијског, ради прегледа рада који је обавило особље са већом одговорношћу; или
- редовне независне интерне или екстерне контроле квалитета ангажовања.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.149 Када је реч о ревизији ентитета од јавног интереса, појединац не сме да буде кључни партнер ревизије више од седам година. Након тог времена, појединац не сме да буде члан тима ангажовања или кључни партнер ревизије код клијента наредне две године. Током тог периода, појединац не сме да учествује у ревизији ентитета, пружа услуге контроле квалитета за то ангажовање, да се консултује са тимом који ради на ангажовању или клијентом у вези са техничким и специфичним питањима пословања, трансакцијама или пословним догађајима, нити да директно утиче на резултат ангажовања.

290.150 Без обзира на параграф 290.149, кључним партнерима ревизије чије је континуирано ангажовање нарочито важно за квалитет ревизије, може се, у ретким случајевима, а услед непредвиђених околности које су изван контроле фирме, дозволити додатно једна година ангажовања у ревизијском тиму, под условом да се претња независности може отклонити или свести на прихватљив ниво применом заштитних мера. На пример, кључни партнер ревизије може да остане у ревизијском тиму још једну, додатну годину, под условима када, услед непредвиђених околности тражена замена није била могућа, што може бити, на пример, услед озбиљне болести новоименованог партнера ангажовања.

290.151 Дугогодишња сарадња других партнера са клијентом ревизије који је ентитет од јавног интереса, ствара претње по основу блискости и личног интереса. Значај ових претњи зависиће од фактора као што су:

- дужина времена током којег је то лице сарађивало са клијентом ревизије;
- улога, уколико постоји, појединца у ревизијском тиму; и
- природа, фреквентност и обим интеракција појединца са руководством клијента, односно, лицима овлашћеним за управљање.

Треба проценити значај претњи и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера су:

- Ротирање партнера ревизијског тима или прекид сарадње партнера са клијентом ревизије; или
- Редовне независне интерне или екстерне контроле квалитета ангажовања.

290.152 Када клијент ревизије постане ентитет од јавног интереса, приликом одређивања када одређени појединац треба да буде замењен, треба размотрити 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. 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, партнер може да настави да ради још максимално две додатне године пре него што буде замењен.

290.153 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. Уколико независно регулаторно тело у релевантној надлежности предвиђа изузетак по питању замене партнера у таквим околностима, појединац може остати кључни партнер ревизије више од седам година, у складу са таквим прописом, под условом да је независно регулаторно тело прецизирало примену алтернативних мера заштите, као што је редовна, независна екстерна контрола.

Пружање других услуга клијентима ревизије

290.154 Фирме обично пружају својим клијентима ревизије 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 независности за фирму, или за чланове ревизијског тима. Настале претње су најчешће претње по основу самоконтроле, личног интереса и заступништва.

290.155 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 на основу којих се не пружа уверавање. Када одређена смерница о некој услузи која није услуга уверавања није укључена у овај одељак, при процени одређених околности треба применити концептуални оквир.

290.156 Пре него што фирма прихвати ангажовање да, клијенту ревизије, пружи друге услуге на основу којих се не пружа уверавање, треба

утврдити да ли би пружање такве услуге створило претњу независности. При процени претње настале одређеном услугом која није услуга уверавања, треба размотрити сваку претњу за коју ревизијски тим има разлога да верује да настаје пружањем других услуга које нису услуге уверавања. Уколико настане претња коју је немогуће свести на прихватљив ниво применом заштитних мера, не треба пружити ту услугу (која није услуга уверавања).

290.157 Фирма може да пружа услуге на основу којих се не пружа уверавање, а које би иначе, овим одељком биле ограничене следећим повезаним ентитетима клијента ревизије:

- (а) Ентитету, који није клијент ревизије, а који има директну или индиректну контролу над клијентом ревизије;
- (б) Ентитету, који није клијент ревизије, са директним финансијским интересом код клијента, уколико тај ентитет има значајан утицај над клијентом, а интерес код клијента је од материјалног значаја за тај ентитет; или
- (ц) Ентитету, који није клијент ревизије, који је под заједничком контролом са клијентом ревизије,

Уколико се оправдано може закључити да (а) такве услуге не стварају претњу по основу личног интереса, јер резултати услуга неће бити подложни поступку ревизије и (б) свака претња створена пружањем таквих услуга је отклоњена или сведена на прихватљив ниво применом заштитних мера.

290.158 Услуга пружена клијенту ревизије, а која није услуга уверавања, не угрожава независност фирме када клијент постане ентитет од јавног интереса, ако:

- (а) Претходна услуга на основу које се не пружа уверавање испуњава одредбе овог одељка, које се односе на клијенте ревизије који нису ентитети од јавног интереса;
- (б) Услуге које овим одељком нису дозвољене за клијенте ревизије који су ентитети од јавног интереса, су прекинуте пре него што је клијент постао ентитет од јавног интереса, или у најкраћем могућем року, и
- (ц) Фирма је где је то потребно применила мере заштите за отклањање или свођење претњи независности које су настале пружањем те услуге на прихватљив ниво.

Обавезе руководства

290.159 Одговорности руководства ентитета укључују контролу, вођење и усмеравање ентитета, укључујући доношење одлука у погледу набавке, имплементације и контроле људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних ресурса.

290.160 Одређивање да ли је нека активност обавеза руководства зависи од околности и захтева примену 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 ентитет;
- Одобравање трансакција;
- Контрола и управљање банковним рачунима или инвестицијама.
- Одлучивање 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 осмишљавање, имплементирање, надзор и одржавање интерне контроле.

290.161 Фирма не сме да преузме обавезу руковођења у име клијента ревизије. Тако настала претња била би толико значајна да никакве мере заштите не би могле да је сведу на прихватљив ниво. На пример, одлука које препоруке фирме треба имплементирати, ствара претњу по основу самоконтроле и личног интереса. Преузимање обавеза руководства такође ствара претњу по основу блискости, будући да фирма постаје све више блиска мишљењима и интересима руководства. У складу са параграфом 290.162, пружањем савета и препорука руководству у вези са испуњавањем њихових одговорности, фирма не преузима обавезе руковођења у име клијента ревизије.

290.162 У циљу избегавања ризика од преузимања обавеза руковођења, при пружању услуга које нису услуге уверавања клијенту ревизије, фирма треба да буде задовољна чињеницом да руководство доноси све значајне судове и одлуке које су у надлежности руководства. То обухвата и уверавање да је руководство клијента:

- 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 циљеве, природу и резултате услуга и одговорности клијента, односно фирме. Међутим од тог лица се не тражи да поседује стручност за извођење или поново извођење услуге;
- Врши надзор услуга и процењује адекватност резултата услуга изведених за циљеве клијента;
- Прихвата одговорност за поступке, уколико постоје, које треба предузети на основу резултата пружене услуге.

Административне услуге

290.163 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. 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 тих датумима. Пружање таквих услуга у начелу не ствара претњу по независност. Међутим, значај сваке претње се процењује и примењују се мере обезбеђења када је потребно да се претња елиминира или смањи на прихватљив ниво.

Припрема рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја

Опште одредбе

290.164 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 (на пример, наруџбеница, евиденција о раду и поруџбеница купаца).
- Креирање или измену књижења, или класификовање трансакција по рачунима.

290.165 Пружање рачуноводствених и књиговодствених услуга клијенту, као што је вођење књига или састављање финансијских извештаја, ствара претњу по основу самоконтроле при накнадној ревизији финансијских извештаја коју врши фирма.

290.166 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;
- Примереност 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.

290.167 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 (на пример, ради усклађивања са рачуноводственим политикама групе или преласка 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.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

290.168 Фирма може клијенту ревизије који није ентитет од јавног интереса да пружа услуге припреме рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја, а које су рутинске или механичке природе, под условом да је свака настала претња по основу самоконтроле сведена на прихватљив ниво. 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;
- Евидентирање трансакције за коју је клијент већ одредио износ који се књижи и поред тога што трансакција укључује значајан степен субјективности.
- Рачунање умањења вредности основних средстава када клијент одређује рачуноводствену политику и процењује користан век трајања и преосталу вредност.
- Књижење пословних промена, које је одобрио клијент, у пробном билансу; и
- Састављање финансијских извештаја на основу информација из пробног биланса одобреног од стране клијента и припрема повезаних напомена на основу евиденција одобрених од стране клијента.

У свим случајевима значај свих насталих претњи треба проценити и по потреби, применити мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- одлуку да те услуге врши лице које није члан ревизијског тима; или
- уколико такве услуге врши члан ревизијског тима, ангажовање партнера или члана вишег особља који има одговарајућу стручност и није члан ревизијског тима, ради прегледа обављеног посла.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

- 290.169 Фирма не треба да пружа књиговодствене и рачуноводствене услуге клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса, укључујући услуге везане за обрачун зарада и припрему финансијских извештаја о којима фирма изражава мишљење, или финансијских информација које чине основу финансијских извештаја.
- 290.170 Без обзира на параграф 290.169, фирма може да пружа рачуноводствене и књиговодствене услуге, укључујући обрачун зарада и припрему финансијских извештаја или других финансијских информација 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) Услуге се односе на питања која укупно нису материјално значајна за финансијске извештаје филијале или повезаног ентитета.

Услуге процене вредности

Опште одредбе

- 290.171 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.
- 290.172 Обављене услуге процене вредности за клијента ревизије, могу да створе претњу по основу самоконтроле. Постојање и значај свих претњи зависи од фактора као што су:
- Да ли ће процена имати утицај од материјалног значаја на финансијске извештаје.
 - Степен учешћа клијента у одређивању и одобравању методологије процене и другим значајним питањима просуђивања.
 - Распоживост утврђених методологија и професионалних смерница.
 - При проценама вредности које укључују примену стандарда или утврђене методологије, степен субјективности који је инхерентан за сваку позицију.
 - Поузданост и обим поткрепљујућих података.
 - Степен зависности од будућих догађаја, који су такве природе да могу створити значајну нестабилност инхерентну конкретним износима.

- Обим и јасноћа обелодањивања у финансијским извештајима.

Значај сваке претње треба проценити и, по потреби, применити мере заштите за отклањање тих претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита укључују:

- ангажовање професионалца који није био укључен у пружање услуга процене вредности, ради прегледа обављеног посла ревизије или процене; или
- предузимање мера како особље које пружа те услуге не би учествовало у ревизијском ангажовању.

290.173 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.

290.174 Уколико се од неке фирме 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, одредбе описане у параграфу 290.186 су применљиве.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

290.175 У случају клијента ревизије који није ентитет од јавног интереса, ако услуга процене вредности има утицај од материјалног значаја на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, а процена подразумева значајан степен субјективности, ниједна мера заштите не би могла да сведе претњу по основу самоконтроле на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да пружа такве услуге процене вредности клијенту ревизије.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.176 Фирма не треба да пружа услуге процене вредности клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса, ако та процена материјално утиче, било појединачно или у целости, на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

Пореске услуге

290.177 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
- Помоћ при решавању пореских спорова.

Иако су пореске услуге које фирма пружа клијенту ревизије овде подведене у одвојеним, ширим целинама, у пракси су ове активности често међусобно повезане.

290.178 Обављање одређених пореских услуга ствара претње по основу самоконтроле и заступништва. Постојање и значај свих претњи зависиће од фактора као што су:

- Систем на основу којег пореске власти процењују и управљају одређеним порезом и улога фирме у том процесу;
- Сложеност релевантног пореског режима и степен просуђивања који је неопходан за његову примену;
- Посебне карактеристике ангажовања; и
- Ниво стручности у области пореза који поседују запослени клијента.

Припрема пореске пријаве

290.179 Услуге припреме пореске пријаве подразумевају помоћ клијентима у вези са обавезама пореског извештавања, путем креирања нацрта или комплетирања информација, укључујући одређивање пореске обавезе у извештајима (обично у стандардизованим формама) који треба да буду поднети надлежним пореским властима. Такве услуге такође подразумевају саветовање по питању пореског третмана насталих трансакција и реаговање у име клијента ревизије на захтеве пореских власти у вези са додатним информацијама и анализом (укључујући објашњења и техничку подршку за приступ који је примењен). 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. Сходно томе, пружање таквих услуга начелно не ствара претњу независности, уколико руководство преузима одговорност за пријаве, али и за доношење важних судова.

Израчунавање пореза за сврхе припреме рачуноводствених уноса

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

290.180 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. Значај такве претње зависиће од:

- (а) Сложености релевантног пореског закона и прописа, као и степена просуђивања који је неопходан за њихову примену;

- (б) Нивоа стручности у области пореза запослених код клијента; и
- (ц) Материјалног значаја износа у финансијским извештајима.

По потреби треба применити мере заштите за отклањање претње и њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- Уколико услугу обавља члан ревизијског тима, ангажовање партнера или члана вишег особља који има одговарајућу стручност и није члан ревизијског тима, ради прегледа пореских обрачуна; или
- Прибављање савета у вези са том услугом од спољног професионалца из области пореза.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.181 У случају када је клијент ревизије ентитет од јавног интереса, фирма не треба да припрема обрачун пореза текућих или одложених пореских обавеза (или имовине) у сврху припреме рачуноводствених уноса који су од материјалног значаја за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење.

Планирање пореза и остале саветодавне услуге у вези са порезом

290.182 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.

290.183 Претња по основу самоконтроле може настати када саветовање утиче на питања која се могу одразити на финансијске извештаје. Постојање и значај свих претњи зависиће од фактора као што су:

- Степен субјективности у одређивању одговарајућег поступка третмана пореског савета у финансијским извештајима;
- 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;
- Ниво стручности у области пореза запослених код клијента;
- Обим у којем је савет подржан пореским законом или прописом, претходним случајевима или утврђеним праксама; и

- Да ли је третман пореског савета подржан личном ставом или је одобрен од стране пореских власти пре припреме финансијских извештаја.

На пример, пружање услуга планирања пореза и других услуга пореског саветовања, када је савет очигледно подржан од стране пореске власти или неког претходног случаја или утврђене праксе, или је заснован на пореском закону који има вероватноћу преовладавања, обично не ствара претњу у погледу независности.

290.184 Значај свих претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- Ангажовање професионалца из области пореза, који није учествовао у пружању пореске услуге, ради саветовања ревизијског тима о услугама и прегледу третмана у финансијским извештајима;
- Прибављање савета у вези са том услугом од екстерног професионалца из области пореза; или
- Добијање прелиминарног одобрења или савета од пореских власти.

290.185 У случајевима 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;

Претња по основу самоконтроле била би толико значајна, да ниједна мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да пружа такве савете из области пореза клијенту ревизије.

290.186 При пружању пореских услуга клијенту ревизије, од фирме се може тражити да обави процену вредности у оквиру подршке клијенту око обавеза пореског извештавања или у сврхе планирања пореза. У случајевима када резултати процене вредности имају директан утицај на финансијске извештаје, одредбе обухваћене параграфима од 290.171 до 290.176, у вези са услугама процене вредности, су применљиве. У случајевима обављања 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), у начелу не би дошло до стварања

претњи независности уколико би тај утицај на финансијске извештаје био безначајан, а процена вредности подложна екстерној контроли од стране пореске власти или неке сличне регулаторне власти. У случају да процена вредности не подлеже таквом виду екстерне контроле, а утицај на финансијске извештаје је материјално значајан, постојање и значај свих насталих претњи зависиће од фактора као што су:

- Обим у којем је методологија процене вредности подржана пореским законом или прописима, претходним случајем или утврђеном праксом и степена субјективности који је својствен процени вредности.
- Поузданост и обим поткрепљујућих података.

Значај свих претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- Ангажовање професионалца ради прегледа обављеног посла ревизије или резултата пореске услуге; или
- Добијање прелиминарног одобрења или савета од пореских власти.

Помоћ при решавању пореских спорова

290.187 Претње по основу заступништва или самоконтроле могу настати када фирма представља клијента ревизије у решавању пореског спора, по обавештавању клијента од стране пореских власти 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. Постојање и значај свих претњи зависиће од фактора као што су:

- Питање да ли је фирма пружила савет који је предмет пореског спора;
- Обим у којем исход спора материјално утиче на финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење;
- Обим у којем је питање подржано пореским законом или прописима, претходним случајем или утврђеном праксом.
- Да ли се судски поступци јавни; и
- Улога руководства у решавању спора.

Значај свих претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге;
- Ангажовање професионалца из области пореза који није учествовао у пружању те услуге, ради саветовања ревизијског тима о услугама и прегледа третмана у финансијским извештајима; или
- Прибављања савета о услузи од екстерног професионалца из области пореза.

290.188 У случајевима када пореске услуге подразумевају и заступање клијента ревизије пред јавним органом или судом у поступку решавању пореских питања, а износи о којима је реч су материјално значајни за финансијске извештаје о којима фирма изражава мишљење, настала претња по основу заступништва била би толико значајна да ниједна мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Стога, фирма не треба да обавља ову врсту услуге за клијента ревизије. Појам “јавног органа или суда” одређен је начином на који се спроводе порески поступци у одређеном законском систему.

290.189 Међутим, фирма се не лишава континуиране саветодавне улоге (на пример, одговор на специфичне захтеве у погледу информација, обезбеђивање чињеничних извештаја или доказа о обављеном послу, или помоћ клијенту при анализирању пореских питања) за клијента ревизије у вези са предметом који се разматра пред јавним органом или судом.

Услуге интерне ревизије

Опште одредбе

290.190 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. 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, као и 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, као и са политиком управљања, директивама и осталим интерним захтевима.

- 290.191 Услуге интерне ревизије подразумевају помоћ клијенту ревизије при обављању активности интерне ревизије. Пружање услуга интерне ревизије клијенту ревизије ствара претњу независности по основу самоконтроле уколико фирма користи обављени посао интерне ревизије у току накнадне екстерне ревизије. Обављање значајног дела активности интерне ревизије клијента повећава вероватноћу да особље фирме које пружа услуге интерне ревизије преузме обавезе руководства. Уколико особље фирме преузме обавезе руководства приликом пружања услуга интерне ревизије клијенту ревизије, тако настала претња била би толико значајна да ниједна мера заштите не би могла да је сведе на прихватљиво ниво. Сходно томе, особље фирме не треба да преузима обавезе руководства приликом пружања услуга интерне ревизије клијенту ревизије.
- 290.192 Примери услуга интерне ревизије који подразумевају преузимање обавеза руководства укључују:
- (а) Успостављање политике интерне ревизије или стратешког правца активности интерне ревизије;
 - (б) Усмеравање и преузимање одговорности за поступке запослених у интерној ревизији ентитета;
 - (ц) Одлука које препоруке, које су резултат активности интерне ревизије, треба имплементирати;
 - (д) Извештавање лица задужених за управљање о резултатима активности интерне ревизије у име руководства.
 - (е) Обављање процедура које су део активности интерне контроле, као што је преглед и одобравање промена у вези са правом запослених да приступају подацима;
 - (ф) Преузимање одговорности за осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле; и
 - (г) 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 ставкама од (а) до (ф).
- 290.193 У циљу избегавања преузимања надлежности руководства, фирма треба да пружа услуге интерне ревизије клијенту ревизије, само ако су задовољени следећи услови:
- (а) клијент одређује одговарајуће и компетентно лице, по могућности из вишег руководства, као одговорно лице за активности интерне ревизије и 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.

290.194 Када фирма користи резултате рада функције интерне ревизије, Међународни стандарди ревизије (ISA) прописују спровођење поступака за процену адекватности тог рада. Када фирма прихвати ангажовање пружања услуга интерне ревизије клијенту ревизије, а резултати тих услуга се користе током спровођења екстерне ревизије, настаје претња по основу самоконтроле, због могућности да ревизијски тим употреби резултате услуга интерне ревизије без адекватне процене тих резултата или примене истог нивоа професионалног скептицизма који би био примењен у случају обављања посла интерне ревизије од стране појединаца који нису чланови фирме. Значај претње зависиће од фактора као што су:

- Материјални значај износа у финансијском извештају;
- Ризик погрешног исказа или тврдњи у вези са тим износима у финансијским извештајима; и
- Степен поузданости који се приписује услузи интерне ревизије.

Значај претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прихватљив ниво. Пример овакве мере заштите је ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за пружање услуга интерне ревизије.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.195 У случају клијента ревизије који је ентитет од јавног интереса, фирма не треба да пружа услуге интерне ревизије које се 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.

Услуге у области система информационе технологије (ИТ)

Опште одредбе

- 290.196 Услуге повезане се системима информационе технологије подразумевају конципирање и имплементацију хардверских и софтверских система. Системи могу да сакупљају изворне податке, да чине део интерне контроле над финансијским извештавањем или да генеришу информације које утичу на рачуноводствене евиденције или финансијске извештаје, или системи не морају бити повезани са рачуноводственим евиденцијама клијента, интерном контролом над финансијским извештавањем и финансијским изјавама. Пружање системских услуга може створити претњу по основу самоконтроле, која зависи од природе услуга и система информационе технологије.
- 290.197 Сматра се да даље наведене услуге из области система информационе технологије не стварају 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.

Клијенти ревизије који нису ентитети од јавног интереса

- 290.198 Пружање услуга клијенту ревизије који није ентитет од јавног интереса, које подразумева креирање 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, ствара претњу по основу самоконтроле.
- 290.199 Таква претња по основу самоконтроле је исувише значајна, да би било могуће пружање таквих услуга, осим ако нису успостављене адекватне мере заштите које обезбеђују 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 уп-

рављачких 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.

290.200 У зависности од степена ослањања на одређене ИТ системе, као део ревизије, треба размотрити да ли такве услуге на основу којих се не пружа уверавање треба да пружа само особље које није члан ревизијског тима и које у оквиру фирме има различите линије извештавања. Значај евентуалне преостале претње треба проценити и по потреби применити заштитне мере за отклањање те претње или свођење претње на прихватљив ниво. Пример такве заштитне мере је ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада на ревизији или пружања услуге на основу које се не пружа уверавање.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.201 У случају када је клијент ревизије ентитет од јавног интереса, фирма не треба да пружа услуге које 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.

Услуге пружања подршке у судским споровима

290.202 Услуге подршке у судским споровима могу да обухватају активности као што су вештачење, обрачун процењене штете или других износа који могу да постану наплативи или плативи по основу парнице или другог правног спора, као и помоћ у сређивању и проналажењу документације везане за спор или парницу. Ове услуге могу да узрокују настанак претњи по основу самоконтроле или заступања.

290.203 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, треба пратити одредбе у вези са проценом вредности описане у параграфима од 290.171 до 290.176. У случају других услуга подршке у судским споровима, значај сваке претње треба проценити и по потреби применити заштитне мере за отклањање претње или свођење на прихватљив ниво.

Правне услуге

290.204 За потребе овог одељка, правне услуге се дефинишу као било које услуге, за које лице које их пружа мора или да буде овлашћено за наступање пред судовима датог законског система у оквиру кога се услуге пружају, или да поседује правничко образовање које се захтева за бављење правним пословима. Такве правне услуге, у зависности од законског система, могу да обухватају широк и разнолик опсег области, укључујући и корпоративне и комерцијалне услуге клијентима, као што су подршка уговарању, парнице, савети у вези са спајањем и куповином фирми, као и подршка и пружање помоћи у клијентовим интерним правним секторима. Пружање правних услуга ентитету који је клијент ревизије, може да створи претње и по основу самоконтроле и по основу заступања.

290.205 Правне услуге за подршку клијенту ревизије у извршавању трансакције (на пример подршка при закључивању уговора, правни савет, правни преглед и реструктурирање) могу да створе претње по основу самоконтроле. Постојање и значај сваке претње зависиће од фактора као што су:

- Природа услуге;
- Да ли те услуге пружа члан ревизијског тима; и
- Материјални значај сваког питања у односу на клијентове финансијске извештаје.

Значај сваке претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери оваквих мера заштите укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање професионалца који није учествовао у пружању правних услуга, ради саветовања ревизијског тима у вези са услугом и прегледа третмана у финансијским извештајима.

290.206 Рад на заступању 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, створио би претње по основу заступања и самоконтроле, толико значајне да никакве мере заштите не би могле да сведу те претње на прихватљив ниво. Стога, фирма не треба да пружа тај тип услуга клијенту ревизије.

290.207 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, фирма треба да процени значај било каквих насталих претњи по основу заступања и самоконтроле и, по потреби да примени мере заштите за отклањање

тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање професионалца који није учествовао у пружању правних услуга, ради саветовања ревизијског тима у вези са услугом и прегледа третмана у финансијским извештајима.

290.208 Именовање партнера или запосленог у фирми, као генералног саветника за правна питања код клијента ревизије, створило би претње по основу самоконтроле и заступања, које су толико значајне да никакве мере заштите не би могле да их сведу на прихватљив ниво. 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.

Услуге регрутовања

Опште одредбе

290.209 Пружање услуга регрутовања клијенту ревизије може створити претње по основу личног интереса, блискости и застрашивања. Постојање и значај ових претњи ће зависити од фактора као што су:

- природа тражене помоћи; и
- улога лица које ће бити регрутовано.

Значај настале претње треба проценити и, по потреби применити мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прихватљив ниво. У свим случајевима, фирма не би требало да доноси управљачке одлуке, а одлуке о запошљавању треба оставити клијенту.

Фирма може начелно да пружа услуге као што су провера професионалних квалификација одређеног броја подносилаца пријаве и давање савета о њиховој подобности за конкретан положај. Поред тога, фирма може да испита кандидате и информисе о компетентности кандидата у области финансијског рачуноводства, администрације и контроле.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса:

290.210 Фирма не треба да пружа следеће услуге регрутовања клијенту ревизије који је ентитет од јавног интереса, а које се односе на директора или члана органа ентитета или 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:

- Тражење или налажење кандидата за такве позиције; и
- Обављање провере препорука потенцијалних кандидата за такве позиције.

Услуге у области корпоративних финансија

290.211 Пружање услуга у оквиру корпоративних финансија, као што су:

- 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; и
- Пружање савета о структурирању,

може да створи претње по основу заступања и самоконтроле. Значај претњи треба проценити и по потреби применити заштитне мере за њихово отклањање или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера укључују:

- Ангажовање професионалаца који нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање професионалца који није учествовао у пружању услуга у области корпоративних финансија, ради саветовања ревизијског тима у вези са услугом и прегледа третмана у финансијским извештајима.

290.212 Пружање услуга у области корпоративних финансија, на пример, саветовање о структурирању корпоративних финансијских трансакција, или о финансијским уговорима који ће директно утицати на износе у финансијским извештајима о којима фирма изражава мишљење, ствара претњу по основу самоконтроле. Постојање и значај сваке претње зависиће од фактора као што су:

- 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 и обим у којем су ти износи материјално значајни за финансијске извештаје; и
- 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.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити заштитне мере за њихово отклањање или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера укључују:

- Ангажовање професионалних лица која нису чланови ревизијског тима за обављање те услуге; или
- Ангажовање професионалних лица која нису учествовала у пружању услуга у оквиру корпоративних финансија, ради саветовања ревизијског тима у вези са услугом и прегледа рачуноводственог третмана и третмана у финансијским извештајима.

290.213 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;

Претње по основу самоконтроле би биле толико значајне да никакве мере заштите не би могле да буду примењене за њихово свођење на прихватљив ниво, у ком случају такав савет у оквиру корпоративних финансија не треба да буде пружен.

290.214 Пружање услуга у оквиру корпоративних финансија које подразумевају промовисање или трговање акцијама клијента ревизије, створило би претњу таквог значаја да никакве мере заштите не би могле да сведу ту претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да пружа такве услуге клијенту ревизије.

Накнаде

Накнаде–релативан износ

290.215 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 самоконтроле и застрашивања. Значај дате претње ће зависити од фактора као што су:

- пословна структура фирме;
- да ли је фирма добро уходана или новооснована; или
- значај клијента за фирму у квалитативном и/или квантитативном смислу.

Значај дате претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- смањење зависности од клијента;
- екстерну контролу квалитета; или
- консултовање треће стране, као што је професионално регулаторно тело, или други професионални рачуновођа о кључним ревизијским просуђивањима.

290.216 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. Значај те претње ће зависити од фактора као што 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.

Значај дате претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- смањење зависности од клијента ревизије;
- ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа обављеног рада и пружања потребних консултација; или
- редовне независне интерне и екстерне контроле квалитета датог ангажовања.

Клијенти ревизије који су ентитети од јавног интереса

290.217 У случају када је клијент ревизије ентитет од јавног интереса и две узастопне године укупне накнаде клијента и са њим повезаних ентитета (разматрано у параграфу 290.27) представљају више од 15% укупне накнаде добијене за изражавање мишљења о финансијским извештајима клијената, фирма треба да обелодани лицима задуженим за управљање клијента ревизије чињеницу да укупан износ тих накнада представља више од 15% укупне накнаде фирме и размотри које од, у наставку текста, наведених мера заштите ће применити за свођење претње на прихватљив ниво и примени одабрану меру заштите:

- 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 регулаторно тело обавља преглед тог ангажовања који је

једнак ангажовању прегледа квалитета контроле (“преглед пре издавања”); или

- 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”).

Када укупне накнаде значајно премашују 15%, фирма треба да утврди да ли је значај те претње такав, да преглед после издавања не би свео ту претњу на прихватљив ниво и да је, стога, неопходан преглед пре издавања. У таквим околностима треба обавити преглед пре издавања.

Сходно томе, када накнаде сваке године наставе да премашују 15%, треба извршити њихово обелодањивање и разматрање са лицима овлашћеним за управљање, и применити једну од претходно описаних заштитних мера. Уколико накнаде значајно премашују 15% , фирма треба да утврди да ли је значај те претње толики, да преглед после издавања не би могао да је сведе на прихватљив ниво, и да је, стога неопходан преглед пре издавања. У таквим околностима треба обавити преглед пре издавања.

Накнаде – ненаплаћене о року доспећа

290.218 Претња по основу личног интереса може да настане ако потраживање од клијента ревизије остане ненаплаћено дуже време, нарочито ако његов значајан део није наплаћен пре издавања ревизијског извештаја који се односи на наредну годину. Начелно, очекује се да фирма захтева наплату накнаде пре издавања извештаја. Уколико накнада није наплаћена након издавања извештаја, треба процени-ти постојање и значај претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање те претње или свођење на прихватљив ниво. Пример такве заштитне мере је ангажовање додатног професионалног рачуновође, који није учествовао у ангажовању ревизије, ради прегледа обављеног рада и пружања потребних консултација. Фирма треба, такође, да утврди да ли се ненаплаћена накнада може сматрати еквивалентом зајма клијенту и да ли је, због значаја доспеле а ненаплаћене накнаде, прихватљиво да фирма буде поново именована или да настави са ангажовањем ревизије.

Условљене накнаде

290.219 Условљене накнаде су накнаде које су обрачунате на унапред утврђеној основи, повезаној са исходом трансакције или резултатом услуга које је пружила фирма. За сврхе овог одељка, накнаде се не сматрају условљеним ако их је утврдио суд или други јавни орган.

290.220 Условљена накнада коју фирма фактурише директно или индиректно, на пример, преко посредника, у вези са ангажовањем ревизије, ствара претњу по основу личног интереса, и она је толико значајна, да никаква мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да уговара такав аранжман о накнади.

290.221 Условљене накнаде које фирма фактурише директно или индиректно, на пример, преко посредника, клијенту ревизије, а за услуге на основу којих се не пружа уверавање, може такође да створи претњу по основу личног интереса. Претња створена на тај начин била би толико значајна, да никаква мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво:

- (а) ако је износ накнаде фактурисан од стране фирме за изражавање мишљења о финансијским извештајима материјално значајан, или се очекује да ће бити материјално значајан за ту фирму;
- (б) ако је накнада фактурисана од стране фирме у мрежи која учествује у значајном делу ревизије, а накнада је од материјалног значаја, или се очекује да ће бити материјално значајна за ту фирму; или
- (ц) ако резултат услуге на основу које се не пружа уверавање, а самим тим и износ накнаде, зависи од будућег или текућег просуђивања повезаног са ревизијом материјално значајних износа у финансијским извештајима.

Сходно томе, такве аранжмане не треба прихватати.

290.222 За друге типове аранжмана са условљеном накнадом које од клијента ревизије наплаћује фирма за услуге на основу којих се не пружа уверавање, постојање и значај претњи ће зависити од фактора као што су:

- обим могућих износа накнаде;
- да ли одговарајуће надлежно тело утврђује исход питања на основу којег се одређује условљена накнада;
- природа услуге; и
- ефекти које догађај или трансакција имају на финансијске извештаје.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање тих претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа обављеног посла ревизије и пружања потребних консултација; или
- ангажовање професионалних лица која нису чланови ревизијског тима за обављање услуга на основу којих се не пружа уверавање.

Политике накнада и процене

290.223 Претња по основу личног интереса настаје када се процењује рад члана ревизијског тима или плаћа за продају услуга на основу којих се не пружа уверавање које се пружају клијенту ревизије. Значај ове претње зависиће од:

- Односа накнаде појединца или процене перформанси на бази продаје таквих услуга;
- Улоге тог појединца у ревизијском тиму; и
- Да ли је продаја таквих услуга утицала на одлуку о унапређењу.

Значај претње треба проценити и, уколико претња није на прихватљивом нивоу, фирма треба да изврши исправку плана накнаде или процена процене за тог појединца, односно, да примени мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- Одстрањивање таквих чланова из ревизијског тима; или
- Ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада који је обавио члан ревизијског тима.

290.224 Ангажовање кључног партнера ревизије не треба процењивати нити му плаћати накнаду на бази његовог успеха у продаји услуга на основу којих се не пружа уверавање клијенту ревизије тог партнера. Ова одредба нема за циљ забрану уобичајених аранжмана око поделе профита међу партнерима фирме.

Поклони и гостопримство

290.225 Прихватање поклона или гостопримства од клијента ревизије може да услови настанак претње по основу личног интереса и блискости. Ако фирма или члан ревизијског тима прихвата поклоне или гостопримство, осим када је њихова вредност незнатна и безначајна, настале претње биле би толико значајне да никаква заштитна мера не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма или члан ревизијског тима не треба да прихватају такве поклоне или гостопримство.

Постојећи судски спорови или претње судским спором

290.226 Када дође до судског спора, или када постоји вероватноћа да ће доћи до судског спора између фирме или члана ревизијског тима и клијента ревизије, настају претње по основу личног интереса и застрашивања. Однос између руководства клијента и чланова ревизијског тима мора одликовати потпуна искреност и обелодањивање свих аспеката клијентовог пословања. Када су фирма и руководство клијента супротстављене стране у постојећем судском спору, односно уколико постоји претња судским спором, што утиче на спремност

руководства за потпуно обелодањивање, настају претње по основу личног интереса и застрашивања. Значај насталих претњи ће зависити од фактора као што су:

- материјални значај судског спора; и
- да ли се судски спор односи на претходно ангажовање ревизије.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- ако је у судски спор укључен члан ревизијског тима, одстрањење тог појединца из тима; или
- организовање професионалног прегледа обављеног посла.

Ако такве мере заштите не сведу претње на прихватљив ниво, једина одговарајућа мера је повлачење из ангажовања, или неприхватање ангажовања ревизије.

Параграфи од 290.227 до 290.499 су намерно остављени празни.

Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције

Увод

290.500 Захтеви независности из Одељка 290 применљиви су на сва ангажовања ревизије. Међутим, у одређеним околностима, везаним за ангажовања ревизије где извештај подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, а уколико су испуњени услови описани у параграфима од 290.501 до 290.502, захтеви независности у овом одељку могу бити модификовани као што је прописано параграфима од 290.505 до 290.514. Ови параграфи су применљиви једино на ангажовање ревизије финансијских извештаја посебне намене (а) који за циљ имају формирање закључка у позитивној или негативној форми да ли су финансијски извештаји састављени по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, у случају оквира фер презентације, да ли финансијски извештаји дају истиниту и објективну слику, односно да ли су презентовани истинито, по свим материјално значајним аспектима у складу са важећим оквиром финансијског извештавања, и (б) у којима ревизијски извештај подразумева ограничену употребу и дистрибуцију. Модификације нису дозвољене у случају ревизије финансијских извештаја коју захтевају закон или прописи.

290.501 Модификације захтева из Одељка 290 су дозвољене уколико су циљни корисници извештаја (а) упознати са наменом и ограничењима тог извештаја, и (б) експлицитно прихватају примену модификованих захтева независности. Информисаност са наменом и ограничењима извештаја може се постићи на тај начин, што ће циљни корисници учествовати, ди-

ректно или индиректно, путем свог представника који има овлашћење да делује у име циљног корисника, у одређивању природе и делокруга ангажовања. Таква врста учешћа повећава могућност фирме да комуницира са циљним корисницима о питањима независности, укључујући околности које су релевантне за процену претњи независности и применљивих мера заштите које су неопходне за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво, као и за добијање њиховог пристанка у погледу модификованих захтева независности које треба применити.

- 290.502 Фирма треба да комуницира (на пример, писмом о ангажовању) са циљним корисницима у погледу захтева независности које треба применити у вези са ангажовањем ревизије. У случају када су циљни корисници одређена група корисника (на пример, зајмодавци у кредитном аранжману) који се не идентификују конкретним именом у време утврђивања услова ангажовања, такви корисници могу накнадно да буду упознати са захтевима независности које је прихватио представник (на пример, тако што ће представник доставити писмо ангажовања фирме свим корисницима).
- 290.503 Уколико фирма објави и извештај ревизије који не подразумева ограничену употребу и дистрибуцију за истог клијента, одредбе параграфа од 290.500 до 290.514 не мењају захтев о примени одредаба из параграфа од 290.1 до 290.226 на то ангажовање ревизије.
- 290.504 Модификације у погледу захтева Одељка 290 које су дозвољене под напред наведеним условима, описане су у параграфима од 290.505 до 290.514. Захтева се усаглашеност са свим осталим аспектима одредби Одељка 290.

Ентитети од јавног интереса

- 290.505 Када су испуњени услови из параграфа од 290.500 до 290.502, није неопходно применити додатне захтеве прописане параграфима од 290.100 до 290.226, а који се односе на ангажовања ревизије за ентитете од јавног интереса.

Повезани ентитети

- 290.506 Када су испуњени услови из параграфа од 290.500 до 290.502, ставке које се односе на клијента ревизије, не подразумевају и са њим повезане ентитете. Међутим, када ревизијски тим зна или има разлога да верује да су однос или нека околност у вези са повезаним ентитетом клијента релевантни за процену независности фирме клијента, ревизијски тим треба да укључи тај повезани ентитет приликом идентификовања и процене претњи независности и примени одговарајуће мере заштите.

Мреже и фирме у мрежи

290.507 Када су испуњени услови наведени у параграфима од 290.500 до 290.502, ставке које се односе на фирму не укључују и фирме у мрежи. Међутим, када фирма зна или има разлога да верује да су претње створене одређеним интересом или односом фирме у мрежи, оне треба да буду укључене у процену претњи независности.

Финансијски интереси, зајмови и гаранције, блиски пословни и породични односи и лични односи

290.508 Када су испуњени услови из параграфа од 290.500 до 290.502, релевантне одредбе из параграфа од 290.102 до 290.143 примењују се само на чланове тима на ангажовању и њихове и уже породице и блиске сроднике.

290.509 Поред тога, треба утврдити да ли су претње независности произашле из интереса и односа, као што је описано у параграфима од 290.102 до 290.143, између клијента ревизије и следећих чланова ревизијског тима:

- (а) лица која пружају консултације у вези са техничким и стручним питањима, трансакцијама или пословним догађајима;
- (б) лица која обављају контролу квалитета ангажовања, укључујући и лица која обављају ангажовање прегледа контроле квалитета.

Треба обавити процену значаја претњи 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, укључујући и 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)).

290.510 Треба проценити значај свих претњи 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 од 290.108 до 290.111 и параграфима од 290.113 до 290.115.

290.511 Уколико претња независности није на прихватљивом нивоу, треба применити мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прихватљив ниво.

290.512 Приликом примене одредби параграфа од 290.106 до 290.115 на интересе фирме, уколико фирма има материјално значајан финансијски интерес, било директан или индиректан, код клијента ревизије, претња независности би била толико значајна, да ниједна мера заш-

тите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да поседује такав финансијски интерес.

Запослење код клијента ревизије

290.513 Треба извршити процену значаја претњи које проистичу из односа запослења описаних у параграфима од 290.132 до 290.136. У случају постојања претње која није на прихватљивом нивоу, треба примени-ти мере заштите за свођење те претње на прихватљиво ниво. Приме-ри мера заштите које се сматрају прикладним, су оне описане у параграфу 290.134.

Пружање услуга на основу којих се не пружа уверавање

290.514 Уколико фирма спроводи ангажовање у циљу објављивања извешта-ја о ограниченој употреби и дистрибуцији и пружа услуге на основу којих се не пружа уверавање за клијента ревизије, треба поштовати одредбе из параграфа од 290.154 до 290.226, што подлеже примени параграфа од 290.504 до 290.507.

ОДЕЉАК 291**НЕЗАВИСНОСТ – ОСТАЛА АНГАЖОВАЊА
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ****САДРЖАЈ**

	<i>Параграфи</i>
Структура одељка	291.1
Пристап независности заснован на концептуалном оквиру	291.4
Ангажовања на основу којих се пружа уверавање	291.12
Ангажовања на основу којих се пружа уверавање заснована на тврдњи	291.17
Ангажовања на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем	291.20
Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције	291.21
Више одговорних страна	291.28
Документација	291.29
Временски период ангажовања	291.30
Кршење одредбе из овог Одељка	291.33
Примена приступа независности заснованог на концептуалном оквиру	291.100
Финансијски интереси	291.104
Зајмови и гаранције	291.112
Пословни односи	291.118
Породични и лични односи	291.120
Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање	291.126
Донедавни рад код клијента о којем се пружа уверавање	291.130
Ангажовање у својству директора или члана органа клијента о којем се пружа уверавање	291.133
Дугогодишња сарадња вишег особља са клијентом о којем се пружа уверавање	291.137
Пружање других услуга клијентима о којима се пружа уверавање	291.138
Обавезе руководства	291.141
Остала разматрања	291.145
Накнаде	291.148

Накнаде – релативни износ	291.148
Накнаде – ненаплаћене о року доспећа	291.150
Условљене накнаде	291.151
Поклони и гостопримство	291.155
Постојећи судски спорови или претње судским спором	291.156

Структура одељка

- 291.1 Овај одељак односи се на захтеве у погледу независности при ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, а која нису ангажовања ревизије или прегледа. Захтеви независности за ангажовања ревизије и прегледа обухваћени су Одељком 290. Уколико је клијент о којем се пружа уверавање такође и клијент ревизије или прегледа, захтеви из Одељка 290 се такође примењују на фирму, фирме у мрежи и чланове ревизијског или тима прегледа. У одређеним околностима у вези са ангажовањима на основу којих се пружа уверавање када извештај о уверавању подразумева ограничење употребе и дистрибуције, и уколико су испуњени одређени услови, захтеви независности из овог Одељка могу бити модификовани, као што је прописано параграфима од 291.21 до 291.27.
- 291.2 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. Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање (Оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање) који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и 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.
- 291.3 Усаглашеност са основним принципом објективности захтева независност у односу на клијенте о којима се пружа уверавање. У случају ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у јавном је интересу, и стога, прописано је овим Етичким кодексом, да чланови тима који пружају уверавање и фирме буду независни од клијената о којима се пружа уверавање, и да процене сваку претњу, за коју фирма има разлога да верује да је проишшла из интереса фирме у мрежи и њених односа. Поред тога, када тим који пружа уверавање зна или има разлога да верује да су неки однос или околност у вези са повезаним ентитетом клијента о којем се пружа уверавање, релевантни за процену независности фирме од клијента, тим који ради на уверавању треба да обухвати тај повезани ентитет приликом идентификовања и процене претњи независности и да примени адекватне мере заштите.

Приступ независности заснован на концептуалном оквиру

- 291.4 Циљ овог одељка је да помогне фирмама и члановима тимова на ангажовању на основу којег се пружа уверавање у примени приступа независности заснованог на концептуалном оквиру описаног у даљем тексту, ради остваривања и одржавања независности.
- 291.5 Независност обухвата:
- (а) Независност мишљења
- Начин мишљења који омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, омогућавајући на тај начин 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 члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање доведени у питање.
- 291.6 Приступ заснован на концептуалном оквиру треба да примене професионалне рачуновође у циљу:
- (а) Идентификовања претњи у погледу независности;
- (б) Процене значаја идентификованих претњи; и
- (ц) Примене заштитних мера када је то неопходно, ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво.
- Када професионални рачуновођа утврди да адекватне заштитне мере нису доступне или не могу да се примене у отклањању претњи или њиховом редуковању на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да отклони околност или однос који ствара те претње, или да одбије, односно прекине ангажовање на основу којег се пружа уверавање.
- Приликом примене овог концептуалног оквира, професионални рачуновођа треба да се ослони на професионално расуђивање.
- 291.7 Многе различите околности или комбинације околности могу да буду значајне приликом процене претњи у погледу независности. Није могуће дефинисати сваку ситуацију која представља претњу независности и прописати одговарајуће мере. Стога, овај Кодекс, утврђује концептуални оквир који, од фирми и чланова тимова на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, захтева да идентификују, процене и реагују на претње независности. Приступ заснован на концептуалном оквиру помаже професионалним рачуновођама у јавној пракси, у поштовању етичких захтева овог Кодекса. Њиме су обухваћене разне варијације у околностима које могу да проузрокују претње у погледу независности и спрече професио-

налног рачуновођу да закључи да је одређена ситуација дозвољена ако није изричито забрањена.

- 291.8 Параграфи од 291.100 па надаље описују како може да се примени приступ независности заснован на концептуалном оквиру. Ови параграфи не обухватају све околности и односе који могу да креирају претње у погледу независности.
- 291.9 При доношењу одлуке да ли прихватити или наставити ангажовање, или да ли одређени појединац може да буде члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, фирма треба да идентификује и процени претње у погледу независности. Уколико претње нису на прихватљивом нивоу, а треба да се донесе одлука да ли прихватити ангажовање или укључити одређеног појединца у тим, фирма треба да утврди да ли су доступне заштитне мере за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. У случају одлучивања да ли треба наставити ангажовање, фирма треба да процени да ли ће постојеће заштитне мере и даље бити ефективне у отклањању претњи или њиховом свођењу на прихватљив ниво, односно, да ли је неопходно применити друге мере заштите, или треба прекинути ангажовање. Када фирма у току ангажовања дође до нове информације о претњи по питању независности, треба да процени значај претње у складу са приступом заснованом на концептуалном оквиру.
- 291.10 Овај одељак указује на значај претњи у погледу независности. При процени значаја претње, треба узети у обзир како квалитативне, тако и квантитативне факторе.
- 291.11 У већини случајева, овај одељак не прописује специфичну одговорност појединца у оквиру фирме за радње везане за независност, будући да одговорност може бити различите природе, у зависности од величине, структуре и организације фирме. *Међународни стандарди контроле квалитета* захтевају од фирми да утврде политике и процедуре које обезбеђују разумно уверавање да се одржава ниво независности када то релевантни етички захтеви налажу.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање

- 291.12 Као што се наводи у Оквиру ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у таквим ангажовањима професионални рачуновођа у јавној пракси изражава закључак са циљем повећања нивоа поверења циљних корисника (који нису одговорна страна) о исходу вредновања или мерења предметног питања у односу на критеријуме.
- 291.13 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 ефективношћу интерне контроле (информација о предметном питању) резултат примене

оквира за оцену ефективности интерне контроле, као што су COSO или CoSo, (критеријуми) на процес интерне контроле (предметно питање).

- 291.14 Ангажовања на основу којих се пружа уверавање могу бити ангажовања заснована на тврдњама или ангажовања директног извештавања. У оба случаја постоје три засебне стране: професионални рачуновођа у јавној пракси, одговорна страна и циљни корисници.
- 291.15 У ангажовању на основу којег се пружа уверавање на основу тврдњи, вредновање или одмеравање предметног питања врши одговорна страна, а информација о предметном питању је дата у форми тврдње одговорне стране и доступна је циљним корисницима.
- 291.16 У ангажовању на основу којег се пружа уверавање директним извештавањем, професионални рачуновођа у јавној пракси директно врши вредновање или мерење предметног питања, или прибавља изјаву одговорне стране која је извршила вредновање или мерење, а које није доступно циљним корисницима. Информација о предметном питању се у оквиру извештаја о уверавању предочава циљним корисницима.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање заснована на тврдњи

- 291.17 У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање засновано на тврдњи, 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). Такви захтеви независности укључују забране у вези извесних односа између чланова тима на ангажовању и (а) директора или члана органа, и (б) лица запослених код клијента који су у позицији да могу извршити значајан утицај на информацију о предметном питању. Такође, треба размотрити питање да ли су претње независности настале услед односа са запосленима клијента који су у позицији вршења значајног утицаја на предметно питање ангажовања. Треба извршити процену значаја претњи за које фирма има разлога да верује да су створене услед интереса и односа фирме у мрежи.
- 291.18 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 професионални рачуновођа у јавној пракси ангажован 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,

саветник за еколошко окружење је одговорна страна за информацију о предметном питању, али је компанија одговорна за предметно питање (праксу очувања животне средине).

- 291.19 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, 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). Поред тога, треба размотрити 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.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем

- 291.20 У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем 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). Такође, треба извршити процену претњи за које фирма има разлога да верује да су настале услед интереса и односа фирме у мрежи.

Извештаји који укључују ограничење употребе и дистрибуције

- 291.21 У одређеним околностима, када извештај о уверавању подразумева ограничену употребу и дистрибуцију, а уколико су испуњени услови описани у овом и у параграфу 291.22, захтеви независности у овом одељку могу бити модификовани. Модификације захтева из Одељка 291 су дозвољене уколико су циљни корисници извештаја (а) упознати са сврхом, информацијом о предметном питању, и ограничењима извештаја, и (б) експлицитно прихватају примену модификованих захтева независности. Упознатост са сврхом, информацијама о предметном питању и ограничењима извештаја може се постићи на тај начин, што ће циљни корисници учествовати, директно или индиректно, путем свог представника који има овлашћење да делује у име циљног корисника, у одређивању природе и делокруга ангажовања. Таква врста учешћа повећава могућност фирме да комуницира са циљним корисницима о питањима независности, укључујући околности које су релевантне за процену претњи независности и применљивим мерама заштите које су неопходне за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво, као и за добијање њиховог пристанка у погледу модификованих захтева независности које треба применити.

- 291.22 Фирма треба да комуницира (на пример, писмом о ангажовању) са циљним корисницима у вези са захтевом независности које треба применити у вези са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање. У случају када су циљни корисници, одређена група корисника (на пример, зајмодавци у кредитном аранжману) који нису конкретно идентификовани именом у време утврђивања услова ангажовања, такви корисници могу накнадно да буду упознати са захтевима независности које је прихватио представник (на пример, тако што ће представник доставити писмо ангажовања фирме свим корисницима).
- 291.23 Уколико фирма објави и извештај о уверавању који не подразумева ограничену употребу и дистрибуцију за истог клијента, одредбе параграфа од 291.25 до 291.27 не мењају захтев о примени одредби из параграфа од 291.1 до 291.156 за то ангажовање на основу којег се пружа уверавање. Уколико фирма, такође, објави извештај ревизије, без обзира да ли укључује ограничење употребе и дистрибуције, за истог клијента, одредбе из Одељка 290 треба да се примене и на ангажовање ревизије.
- 291.24 Модификације у погледу захтева Одељка 291 које су дозвољене под горе наведеним условима, описане су у параграфима од 291.25 до 291.27. Захтева се усаглашеност са свим осталим аспектима одредби Одељка 291.
- 291.25 Када су испуњени услови из параграфа од 291.21 до 291.22, релевантне одредбе из параграфа од 291.104 до 291.132 примењују се само на чланове тима који ради на ангажовању и чланове њихове уже породице и блиске сроднике. Поред тога, треба утврдити да ли су претње независности произашле из интереса и односа између клијента о којем се пружа уверавање и следећих чланова тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање:
- (а) лица која пружају консултације у вези са техничким или стручним питањима, трансакцијама или пословним догађајима;
 - (б) лица која обављају контролу квалитета ангажовања, укључујући и лица која обављају ангажовање прегледа контроле квалитета.
- У вези са одредбама из параграфа од 291.104 до 291.132, треба обавити процену претњи за које тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање 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, укључујући и лица која препоручују накнаду за, или која врше директну супервизију, управљање или надзор партнера таквог ангажовања а у вези са перформансама ангажовања на основу којег се пружа уверавање.
- 291.26 Чак и у случају када су испуњени услови описани у параграфима од 291.21 до 291.22, уколико фирма има материјално значајан финансијски интерес, било директан или индиректан, код клијента о којем

се пружа уверавање, претња независности би била толико значајна, да ниједна мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да поседује такав финансијски интерес. Поред тога, фирма треба да поштује остале применљиве одредбе овог одељка описане у параграфима од 291.112 до 291.156.

291.27 Такође, треба извршити процену свих претњи за које фирма има разлога да верује да су произашле из интереса и односа фирме у мрежи.

Више одговорних страна

291.28 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 одељка на сваку одговорну страну, фирма може узети у обзир 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:

- материјална значајност информације о предметном питању (или предметног питања) за коју је одређена одговорна страна одговорна; и
- 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.

Документација

291.29 Документација обезбеђује доказ о расуђивању професионалног рачуновође приликом доношења закључака у погледу усаглашености са захтевима независности. Одсуство документације не одређује да ли је фирма размотрила одређено питање нити да ли је независна.

Професионални рачуновођа треба да документује закључке у погледу усаглашености са захтевима независности и суштину релевантних разматрања која подржавају те закључке. Сходно томе:

- (а) Када су неопходне заштитне мере за свођење претњи на прихватљив ниво, професионални рачуновођа треба да документује природу претње и постојећих или примењених заштитних мера за свођење претњи на прихватљив ниво; и
- (б) Када је претња захтевала детаљну анализу за утврђивање да ли су заштитне мере биле неопходне, а професионални рачуновођа је закључио да нису, јер је претња већ била на прихватљивом ни-

воу, професионални рачуновођа треба да документује природу претње и логичку подлогу свог закључка.

Временски период ангажовања

- 291.30 Независност у односу на клијента о којем се пружа уверавање је неопходна, како током трајања ангажовања, тако и током периода на који се односе информације о предметном питању. Период ангажовања почиње када тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање почне да врши услуге у вези са тим, одређеним ангажовањем. 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.
- 291.31 Када 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.
- 291.32 Уколико је услуга која се не односи на пружање 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, 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. Примери оваквих мера заштите обухватају:
- Искључивање особља које је вршило услугу која није услуга уверавања из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
 - По потреби ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада који је обавио тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и пружене услуге која није услуга уверавања; или
 - Ангажовање неке друге фирме ради процене резултата услуге која није услуга уверавања или ангажовање неке друге фирме ради поновног извршења те услуге у обиму на основу којег друга фирма преузима одговорност за ту услугу.

Међутим, уколико услуга на основу које се не пружа уверавање 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 којег се пружа уверавање само ако су задовољени следећи услови:

- (а) Услуга на основу које се не пружа уверавање ће бити завршена у кратком року; или
- (б) Клијент је уговорио пренос вршења услуга са другим пружаоцем истих услуга који ће се извршити у кратком временском року.

Током периода пружања услуге по потреби треба применити мере заштите. Поред тога, питање треба размотрити са лицима овлашћеним за управљање.

Кршење одредбе овог Одељка

- 291.33 Када се идентификује кршење одредбе овог одељка, фирма треба да прекине, обустави или елиминише интерес или однос који је узроковао кршење, да процени значај тог кршења и његов утицај на објективност фирме и њену могућност да изда извештај о уверавању. Фирма треба да утврди да ли могу да се предузму мере како би се на задовољавајућ начин одговорило на последице кршења. При утврђивању, фирма треба да примењује професионално расуђивање и да размотри да ли би разумна и обавештена трећа страна, одмеравањем значаја кршења, мера које треба предузети и свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да објективност фирме није угрожена тако да фирма не може да изда извештај о уверавању.
- 291.34 Ако фирма утврди да не могу да се предузму мере како би се на задовољавајућ начин одговорило на последице кршења, фирма треба, што пре могуће, да обавести страну која је ангажовала фирму или лица овлашћена за управљање, по потреби, и да предузме неопходне кораке за прекид ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са применљивим законским или регулаторним захтевима који су релевантни за прекид ангажовања на основу којег се пружа уверавање.
- 291.35 Ако фирма утврди да могу да се предузму мере како би се на задовољавајућ начин одговорило на последице кршења, фирма треба да размотри кршење и мере које је предузела или предлаже да предузме са страном која је ангажовала фирму или са лицима овлашћеним за управљање, по потреби. Фирма треба да размотри кршење и предложене мере благовремено, узимајући у обзир околности ангажовања и кршења.
- 291.36 Ако се страна која је ангажовала фирму или лица овлашћена за управљање, по потреби, не слажу да дате мере на задовољавајућ начин одговарају на последице кршења, фирма треба да предузме неопход-

не кораке за прекид ангажовања на основу којег се пружа уверавање, у складу са применљивим законским или регулаторним захтевима који су релевантни за прекид ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

- 291.37 Фирма треба да документује кршење, предузете мере, кључне одлуке које су донете и сва питања о којима је дискутовала са страном која је ангажовала фирму или са лицима овлашћеним за управљање. Када фирма наставља да ангажовањем на основу којег се пружа уверавање, питања која треба документовати такође треба да обухватају закључак да, према професионалном расуђивању фирме, објективност није угрожена и образложење зашто су предузете мере на задовољавајућ начин одговриле на последице кршења тако да фирма може да изда извештај на основу којег се пружа уверавање.

Параграфи од 291.38 до 291.99 су намерно остављени празни.

Примена приступа независности заснованог на концептуалном оквиру

- 291.100 Параграфи од 291.104 до 291.156 описују специфичне околности и односе који стварају или могу створити претње независности. Параграфи описују потенцијалне претње и врсте заштитних мера које могу да буду примерене за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Параграфи не описују све околности и односе који стварају или могу да створе претњу независности. Фирма, и чланови тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање треба да процене импликације сличних, али различитих околности и односа и да одреде да ли мере заштите, укључујући мере заштите наведене у параграфима 200.11 до 200.14, могу да буду примењене, уколико је то неопходно, за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.
- 291.101 Параграфи показују како се приступ независности заснован на концептуалном оквиру примењује на ангажовање на основу којег се пружа уверавање и треба их тумачити у складу са параграфом 291.28, који објашњава, да у већини ангажовања на основу којих се пружа уверавање постоји једна одговорна страна, а та одговорна страна је клијент о којем се пружа уверавање. Међутим, у неким ангажовањима ове врсте, постоје две или више одговорних страна. У таквим околностима, треба проценити претње за које фирма има разлога да верује да су произашле из интереса или односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, фирме, фирме у мрежи или стране одговорне за предметно питање. Извештаји о уверавању који подразумевају ограничену употребу и дистрибуцију тумаче се у контексту параграфа од 291.21 до 291.27.

- 290.102 Тумачење 2005-01 садржи даља упутства у вези са применом захтева независности садржаних у овом одељку, на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.
- 291.103 Параграфи од 291.104 до 291.119 односе се на материјални значај финансијског интереса, зајма или гаранције, или значај пословног односа. У циљу утврђивања да ли је такав интерес од материјалног значаја за појединца, треба узети у обзир комбиновану нето вредност појединца и чланова његове уже породице.

Финансијски интереси

- 291.104 Постојање финансијског интереса код клијента о којем се пружа уверавање може да доведе до претње по основу личног интереса. Постојање и значај претње настале на такав начин зависи од:
- улоге лица које има финансијски интерес,
 - тога да ли је финансијски интерес директан или индиректан, и
 - материјалног значаја финансијског интереса.
- 291.105 Финансијски интереси се могу држати путем посредника (на пример, заједнички фонд, повереништво или траст). Одређивање да ли је такав финансијски интерес директан или индиректан зависи од тога да ли стварни власник има контролу над носиоцем инвестиције или могућност утицања на његове одлуке о инвестирању. Када контрола над носиоцем инвестиције или могућност утицаја на одлуке о инвестирању постоје, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као директан финансијски интерес. И обратно, када стварни власник финансијског интереса нема контролу над носиоцем инвестиције или могућност утицања на одлуке о инвестирању, овај Кодекс дефинише финансијски интерес као индиректни финансијски интерес.
- 291.106 Ако члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или члан његове уже породице, има директан финансијски интерес, или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента о којем се пружа уверавање, настала претња по основу личног интереса била би толико значајна да ниједна мера заштите не би могла да је отклони или сведе на прихватљив ниво. Стога, нико од наведених не би требало да има директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан интерес код клијента: члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, члан уже породице тог појединца; или фирма.
- 291.107 Када члан тима на основу којег се пружа уверавање има блиског сродника за којег члан тог тима зна да поседује директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента о којем се пружа уверавање, то може да произведе претњу по основу личног интереса. Значај те претње зависи од фактора као што су:
- Природа односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и блиског сродника; и

- Материјални значај финансијског интереса блиског сродника.

Треба проценити значај претње и када је то неопходно, применити мере заштите, за отклањање претње и њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- 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;
- ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа рада обављеног од стране члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање; или;
- одстрањење тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.108 Уколико члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или члан његове уже породице или фирма поседују директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код ентитета који има контролни интерес у клијенту ангажовања на основу којег се пружа уверавање, а клијент је од материјалног значаја за ентитет, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведе ту претњу на прихватљив ниво. Стога, нико од наведених не би требало да поседује такав финансијски интерес: члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, члан његове уже породице; и фирма.

291.109 Када фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или члана његове уже породице, у својству повереника поседује директан финансијски интерес или материјално значајан индиректан финансијски интерес код клијента о којем се пружа уверавање, може да настане претња по основу личног интереса. Такав интерес се може задржати само ако:

- (а) ни повереник, ни члан уже породице повереника, ни фирма нису корисници фонда;
- (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) повереник, члан уже породице повереника или фирма не могу значајно да утичу на одлуке о улагању које се тичу финансијског интереса код клијента о којем се пружа уверавање.

291.110 Чланови тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање треба да утврде да ли је претња по основу личног интереса настала услед познатих финансијских интереса код клијента о којем се пружа уверавање од стране других појединаца, укључујући:

- партнере и запослене професионалце фирми, који нису горе поменути, или чланове њихове уже породице; и
- појединце који имају блиске личне односе са чланом тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавања.

Да ли интереси тих појединаца могу да створе претњу по основу личног интереса, зависиће од чинилаца као што су:

- организациона, оперативна и извештајна структура фирме; и
- природа односа између тих појединаца и члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Треба проценити значај сваке претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера су:

- искључивање из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање члана који има блиски однос;
- искључивање тог члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање из процеса доношења значајних одлука у вези са тим ангажовањем; или
- ангажовање професионалног рачуновође, ради прегледа рада који је обавио тај члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.111 Уколико фирма, члан тима на ангажовању на основу којег 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 овим одељком:

- 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
- Уколико је интерес добио члан тима на ангажовању на основу којег 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; или.

Зајмови и гаранције

291.112 Зајам, или гаранција зајма, одобрени члану тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или његовом блиском сроднику, или фирми од стране клијента о којем се пружа уверавање, при чему је клијент банка или слична институција, може створити претњу не-

зависности. Уколико се зајам или гаранција не одобре у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања, може се створити толико значајна претња да никакве заштитне мере не би могле да је сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, његов близак сродник, ни фирма не треба да прихвати такав зајам или гаранцију.

- 291.113 Уколико је фирма добила зајам од стране клијента о којем се пружа уверавање, а тај клијент је банка или слична институција, у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања, а зајам од материјалног је значаја за клијента о којем се пружа уверавање или фирму, могуће је применити заштитне мере за свођење претње по основу личног интереса на прихватљив ниво. Пример такве мере заштите је преглед обављеног посла од стране професионалног рачуновође из фирме у мрежи, који није укључен у ангажовање на основу којег се пружа уверавање и није примио зајам.
- 291.114 Зајам или гаранција зајма одобрени члану тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или члану његове уже породице од стране клијента о којем се пружа уверавање, а који је банка или слична институција, не стварају претњу независности уколико се зајам или гаранција одобре у складу са уобичајеним процедурама, условима и захтевима одобравања. Примери таквих зајмова укључују зајмове гарантоване хипотеком на кућу, банковна прекорачења, зајмове за набавку кола и кредитне картице.
- 291.115 Уколико фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или члан уже породице тог појединца прими зајам, или има гаранцију зајма од клијента о којем се пружа уверавање, а клијент није банка или слична институција, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведи ту претњу на прихватљив ниво, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан и за (а) фирму, односно члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и члана његове уже породице, и за (б) клијента.
- 291.116 Слично томе, уколико фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или његов близак сродник одобре или гарантују зајам клијенту о којем се пружа уверавање, претња настала по основу личног интереса била би толико значајна да никаква мера заштите не би могла да сведи ту претњу на прихватљив ниво, осим уколико је тај зајам или гаранција материјално безначајан и за (а) фирму, односно члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и члана његове уже породице, и за (б) клијента.
- 291.117 Уколико фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или његов близак сродник имају депозите или брокерски рачун код клијента о којем се пружа уверавање, а клијент је банка, брокер или слична институција, то неће створити претњу независности, ако се тај депозит или рачун држе по уобичајеним тржишним условима.

Пословни односи

291.118 Близак пословни однос између фирме или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање или члана његове уже породице као и клијента о којем се пружа уверавање или његовог руководства, произилази из комерцијалног односа или заједничког финансијског интереса који може да створи претње по основу личног интереса и застрашивања. Примери таквих односа обухватају:

- Поседовање материјално значајног 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.

Осим у случајевима када је финансијски интерес материјално безначајан, а пословни однос безначајан за фирму и клијента или његово руководство, створена претња би била толико значајна да никакве заштитне мере не би могле да је сведу на прихватљив ниво. Стога, осим уколико финансијски интерес није материјално безначајан, и пословни однос безначајан, не треба улазити у такав пословни однос, или такав однос треба редуковати до безначајног нивоа или прекинути.

У случају члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, осим у случајевима када је финансијски интерес материјално безначајан и однос безначајан за тог члана, тај појединац треба да буде уклоњен из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Уколико је пословни однос између уже породице члана члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и клијента о којем се пружа уверавање или његовог руководства, треба проценити све претње и применити неопходне мере заштите ради отклањања те претње или њеног свођења на прихватљив ниво.

291.119 Набавка робе и услуга од клијента о којем се пружа уверавање од стране фирме, или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, или чланова уже породице тог појединца, начелно неће створити претњу независности, под условом да је та трансакција у оквиру уобичајеног пословања и на вољној основи. Међутим, трансакције могу бити такве природе или обима да стварају претњу по основу личног интереса. Треба проценити значај сваке

претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или свођења на прихватљив ниво. Примери таквих заштитних мера су:

- отклањање те трансакције, или смањење њеног обима; или
- одстрањење релевантног појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Породични и лични односи

291.120 Породични и лични односи 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, могу створити претње по основу личног интереса, присности или застрашивања. Постојање и значај зависи од низа фактора, укључујући појединачне одговорности у вези са тимом на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, улогу члана породице или другог појединца према клијенту и блискост односа.

291.121 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) службеник који се налази на положају који му омогућава да врши значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање,

или ако је био на таквом положају током било ког периода покривеног тим информацијама, претње независности се могу свести на прихватљив ниво искључиво одстрањењем тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање. Блискост односа је таква да никаква друга мера заштите не би могла да сведе претњу независности на прихватљив ниво. Сходно томе, ниједан појединац који има такав однос не треба да буде члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.122 Претње независности настају када је члан уже породице члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање запослен на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања. Значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- положај члана уже породице; и
- улога тог професионалног лица у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Значај тих претњи треба проценити, и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштита обухватају:

- одстрањење тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се то професионално лице не бави материјом која је у делокругу одговорности члана његове уже породице.

291.123 Претње независности могу да настану када је блиски сродник члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање:

- директор или члан органа код клијента о којем се пружа уверавање; или
- запослени на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

Значај претњи зависи од следећих фактора:

- Природе односа између члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и члана његове уже породице;
- Положаја блиског сродника; и
- Улоге професионалних лица у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Значај претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи, односно њихово свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- одстрањење тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање; или
- структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се то професионално лице не бави материјом која је у делокругу одговорности његовог блиског сродника.

291.124 Претње независности настају када 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 директор или члан органа или запослени, на положају који му омогућава значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања. Члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање који има такав однос треба да обави консултације у складу са политиком и процедурама фирме. Значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- природа односа између тог појединца и члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- положај појединца у организацији клијента; и

- улога тог професионалног лица у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Значај тих претњи треба проценити, применити неопходне мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- одстрањење тог професионалног лица из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање; или
- структурирање одговорности тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, тако да се то професионално лице не бави материјом која је у делокругу одговорности лица са којим постоји близак однос.

291.125 Претње по основу личног интереса, присности или застрашивања могу да настану у случају личног или породичног односа 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. Партнери и запослени у фирми који су свесни таквих односа треба да обаве консултације у складу са политиком и процедурама фирме. Постојање и значај свих претњи зависи од следећих фактора:

- Природе односа између партнера или запосленог у фирми и директора или члана органа или запосленог код клијента;
- Интеракције партнера или запосленог у фирми са тимом на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- Положаја партнера или запосленог у фирми; и
- Положаја тог појединца код клијента.

Значај свих претњи треба проценити, применити неопходне мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- Структурирање одговорности партнера или запосленог ради смањења потенцијалног утицаја на ангажовање на основу којег се пружа уверавање; или
- Ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа релевантног обављеног посла на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање

291.126 Претње по основу присности или застрашивања могу настати ако је директор, члан органа код клијента о којем се пружа уверавање, или запослени на положају који му омогућава значајан утицај на инфор-

мације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање, био члан тима на ангажовању или партнер фирме.

290.127 Уколико се бивши члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање запослио код клијента о којем се пружа уверавање на таквој позицији, постојање и значај претњи по основу присности или застрашивања зависиће од следећих фактора:

- положаја који то лице заузима код клијента;
- улоге тог лица у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- дужине временског периода од тренутка када је то лице било члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, односно партнер фирме; и
- ранијег положаја 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.

У сваком од наведених случајева, лице не треба да настави да учествује у пословним и професионалним активностима фирме.

Значај свих претњи треба проценити и, применити неопходне мере заштите за отклањање тих претњи и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- предузимање поступака да релевантно лице нема право на бенефиције и исплате од стране фирме, сем кад се оне врше у складу са фиксним, унапред утврђеним аранжманима;
- предузимање поступака да било који износ који се дугује том лицу није од материјалног значаја за фирму;
- измену плана ангажовања 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 запослило код клијента; или
- ангажовање професионалног рачуновође, ради прегледа рада који је обавио бивши члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.128 Уколико се бивши партнер фирме претходно запослио код ентитета на таквом положају, а тај ентитет затим постане клијент ангажовања на основу којег се пружа уверавање те фирме, значај свих претњи које угрожавају независност треба да се процени и примене неопходне мере заштите за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.

291.129 Претња по основу личног интереса настаје када члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, учествује у таквом анга-

жовању, знајући да ће се, или да се може запослити код клијента о којем се пружа уверавање у неко будуће време. Политика и процедуре фирме треба да захтевају од чланова тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање да обавесте фирму о преговорима у вези са запошљавањем код клијента. По добијању таквог обавештења, треба проценити претњу и по потреби применити мере заштите за отклањање претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- одстрањивања тог појединца из тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање; или
- преглед значајних просуђивања које је тај појединец извршио док је био у тиму.

Донедавни рад код клијента о којем се пружа уверавање

291.130 Претње по основу личног интереса, самоконтроле и присности могу настати ако је члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање донедавно радио као директор, члан органа или запослени код клијента о којем се пружа уверавање. Ово ће нарочито бити случај ако, на пример, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање треба да процени елементе информација о предметном питању које је лично припремао док је био запослен код клијента о којем се пружа уверавање.

291.131 Уколико је током периода обухваћеног извештајем о уверавању, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање радио као руководилац или директор клијента о којем се пружа уверавање, или је био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на информације о предметном питању, настала претња би била толико значајна да никакве мере заштите не би могле да је сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, такво лице не треба укључивати у тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.132 Уколико је пре периода обухваћеног извештајем о уверавању, члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање радио као члан органа или директор клијента о којем се пружа уверавање, или је био запослен на положају који му је омогућавао значајан утицај на информације о предметном питању ангажовања, то може да створи претње по основу личног интереса, самоконтроле и присности. 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. Постојање и значај тих претњи ће зависити од фактора као што су:

- положај који је тај појединац имао код клијента;
- дужина периода од тренутка када је тај појединац напустио клијента; и

- улога коју тај појединац има у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Значај претњи треба проценити и применити неопходне мере заштите ради њиховог свођења на прихватљив ниво. Пример такве мере заштите је обављање прегледа посла који је тај појединац обавио као члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање

- 291.133 Уколико је партнер или запослени фирме ангажован као директор или члан органа код клијента о којем се пружа уверавање, настале претње по основу самоконтроле и личног интереса би биле толико значајне да ниједна мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, ни партнер, ни запослени не треба да раде у својству директора или члана органа код клијента о коме се пружа уверавање.
- 291.134 Положај секретара компаније има у различитим законодавствима 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. Начелно, тај положај имплицира блиску повезаност са ентитетом.
- 291.135 Уколико је партнер или лице запослено у фирми, ангажован као секретар код клијента о којем се пружа уверавање, настале претње по основу самоконтроле и заступања би начелно биле толико значајне, да ниједна мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Без обзира на параграф 291.135, када је таква пракса дозвољена локалним законским прописима, професионалним правилима или праксом, обавезе и преузете функције треба ограничити на функције које су рутинске и формално-административне природе, као што су израда записника и вођење рачуна о законом прописаним извештајима. У таквим околностима треба проценити значај свих претњи и по потреби применити заштитне мере за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.
- 291.136 Рутинске административне услуге за подршку функцији секретара компаније, или саветодавни послови у вези административних питања у надлежности секретара компаније, се начелно не сматрају нарушавањем независности, под условом да руководство клијента доноси све релевантне одлуке.

Дугогодишња сарадња вишег особља са клијентом о којем се пружа уверавање

291.137 Учествовање истог вишег особља у ангажовању на основу којег се пружа уверавање, у дужем временском периоду може да створи претњу по основу присности. Значај претње ће зависити од фактора као што су:

- дужина времена током којег је лице било члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- Улога лица у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- структура фирме;
- природа ангажовања на основу којег се пружа уверавање;
- да ли се руководећи тим клијента променио; и
- да ли се променила природа, односно сложеност информација о предметном питању.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за њихово отклањање или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- ротирање вишег руководећег особља у тиму на ангажовању на основу којег се пружа уверавање;
- ангажовање професионалног рачуновође, који није био члан тима при ангажовању на основу којег се пружа уверавање, ради прегледа рада који је обавило више особље; или
- редовне независне интерне или екстерне контроле квалитета ангажовања.

Пружање других услуга клијентима о којима се пружа уверавање

291.138 Фирме су традиционално пружале 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 независности за фирму, или за чланове тима који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање. Настале претње су најчешће претње по основу самоконтроле, личног интереса и заступништва.

291.139 Када специфична смерница о некој одређеној услузи која није услуга уверавања није дата у овом одељку, при процени одређених околности треба применити концептуални оквир.

291.140 Пре него што фирма прихвати ангажовање да, клијенту о којем се пружа уверавање, пружи друге услуге на основу којих се не пружа уверавање, треба утврдити да ли би пружање такве услуге створило претњу независности. При процени претње настале одређеном услугом која није услуга уверавања, треба размотрити сваку претњу за коју тим који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање има разлога да верује да настаје пружањем других услуга које нису услуге уверавања. Уколико настане претња коју је немогуће свести на прихватљив ниво применом заштитних мера, не треба пружити ту услугу (која није услуга уверавања).

Обавезе руководства

291.141 Одговорности руководства подразумевају контролу, вођење и усмеравање ентитета, укључујући доношење одлука у вези са набавком, имплементацијом и контролом људских, финансијских, технолошких, физичких и нематеријалних ресурса.

291.142 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 осмишљавање, имплементирање и одржавање интерне контроле.

291.143 Приликом пружања услуга клијенту на основу којих се пружа уверавање, фирма не сме да преузме обавезу руководства у име клијента о којем се пружа уверавање. Ако би фирма преузела обавезу руководства у име клијента о којем се пружа уверавање, тако настала претња била би толико значајна да никакве мере заштите не би могле да је сведу на прихватљив ниво. Сходно томе, при пружању услуга уверавања клијенту о којем се пружа уверавање, фирма не треба да преузима обавезе руководства као део услуге на основу које се пружа уверавање. Уколико фирма преузме обавезу руководства као део било којих других услуга пружених клијенту о којем се пружа увера-

вање, 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.

291.144 Приликом пружања услуга које су у вези са предметним питањем или информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање, фирма треба да буде задовољна чињеницом да руководство клијента доноси све значајне судове у вези са предметним питањем или информацијама о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање. То укључује уверавање да је руководство клијента:

- 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 циљеве, природу и резултате услуга и одговорности клијента, односно фирме. Међутим од тог лица се не тражи да поседује стручност за извођење или поново извођење услуге;
- Врши надзор услуга и процењује адекватност резултата услуга изведених за циљеве клијента;
- Прихвата одговорност за поступке које треба предузети на основу резултата пружене услуге.

Остала разматрања

291.145 Претње независности могу настати када фирма пружа услугу (која није услуга уверавања) у вези са информацијом о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање. У таквим случајевима, треба извршити процену значаја повезаности фирме са информацијом о предметном питању ангажовања и утврдити да ли претње по основу самоконтроле које нису на прихватљивом нивоу могу да се сведу на прихватљив ниво применом заштитних мера.

291.146 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. На пример, претња по основу самоконтроле би настала у случају да је фирма развила и припремила финансијске информације и накнадно пружила уверавање о тим информацијама. Стога, фирма треба да процени значај сваке претње по основу самоконтроле која је произашла из пружања таквих услуга и да по потреби примени мере заштите за отклањање или свођење те претње на прихватљив ниво.

291.147 Када фирма врши процену вредности која чини део информација о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање, фирма треба да процени значај претњи по основу самоконтроле и по потреби примени мере заштите за отклањање тих претњи или њихово свођење на прихватљив ниво.

Накнаде

Накнаде–релативан износ

291.148 Када укупан износ накнаде, остварен од клијента о којем се пружа уверавање, представља велики део укупно остварених накнада фирме која изражава закључак, зависност од тог клијента и забринутост око могућности губитка тог клијента може створити претњу по основу самоконтроле и застрашивања. Значај дате претње ће зависити од фактора као што су:

- пословна структура фирме;
- да ли је фирма добро уходана или новооснована; и
- значај клијента за фирму у квалитативном и/или квантитативном смислу.

Значај дате претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње и свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:

- смањење зависности од клијента;
- екстерну контролу квалитета; или
- консултовање треће стране, као што је професионално регулаторно тело, или други професионални рачуновођа о кључним просуђивањима које је донео тим на ангажовању на основу којег се пружа уверавање.

291.149 Претња на 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. Значај те претње треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Пример такве мере заштите је ангажовање додатног професионалног рачуновође који није био члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, ради прегледа обављеног рада и пружања потребних консултација.

Накнаде – ненаплаћене о року доспећа

291.150 Претња по основу личног интереса може да настане ако потраживање од клијента о којем се пружа уверавање остане ненаплаћено дуже време, нарочито ако његов значајан део није наплаћен пре издавања извештаја о уверавању који се односи на наредну годину. Начелно, очекује се да фирма захтева наплату накнаде пре издавања извештаја. Уколико накнада није наплаћена након издавања извештаја, треба проценити постојање и значај претње и по потреби применити заштитне мере за отклањање те претње или свођење на прихватљив ниво. Пример такве заштитне мере је ангажовање додатног професионалног рачуновође, који није учествовао у ангажовању на основу

којег се пружа уверавање, ради прегледа обављеног рада и пружања потребних консултација. Фирма треба да утврди да ли се ненаплаћена накнада може сматрати еквивалентом зајма клијенту и да ли је, због значаја доспеле ненаплаћене накнаде, прихватљиво да фирма буде поново именована или да настави са ангажовањем.

Условљене накнаде

- 291.151 Условљене накнаде су накнаде које су обрачунате на унапред утврђеној основи, повезаној са исходом трансакције или резултатом услуга које је пружила фирма. За сврхе овог одељка, накнаде се не сматрају условљеним ако их је утврдио суд или други јавни орган.
- 291.152 Условљена накнада коју фирма фактурише директно или индиректно, на пример, преко посредника, у вези са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање, ствара претњу по основу личног интереса, која је толико значајна, да никаква мера заштите не би могла да је сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма не треба да уговара такав аранжман о накнади.
- 291.153 Условљене накнаде, које фирма фактурише клијенту о којем се пружа уверавање директно или индиректно, на пример, преко посредника за услуге на основу којих се не пружа уверавање, могу такође да створе претњу по основу личног интереса. Уколико исход услуге на основу које се не пружа уверавање, а самим тим и износ накнаде зависи од будућег или текућег просуђивања везаног за питање које је од материјалног значаја за информације о предметном питању ангажовања на основу којег се пружа уверавање, ниједна мера заштите не би могла да сведе претњу на прихватљив ниво. Сходно томе, такве аранжмане не треба прихватати.
- 291.154 За друге типове аранжмана са условљеном накнадом које од клијента о којем се пружа уверавање наплаћује фирма за услуге на основу којих се не пружа уверавање, постојање и значај претњи ће зависити од фактора као што су:

- обим могућих износа накнаде;
- да ли одговарајуће надлежно тело утврђује исход питања на основу којег се одређује условљена накнада;
- природа услуге; и
- ефекти које догађај или трансакција имају на информације о предметном питању.

Значај претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите за отклањање тих претњи или свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- ангажовање професионалног рачуновође ради прегледа обављеног посла ангажовања на основу којег се пружа уверавање и пружања потребних консултација; или

- ангажовање професионалаца који нису чланови тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање за обављање услуга на основу којих се не пружа уверавање.

Поклони и гостопримство

291.155 Прихватање поклона или гостопримства од клијента о којем се пружа уверавање може да услови претње по основу личног интереса и блискости. Ако фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање прихвата поклоне или гостопримство, осим када је њихова вредност незнатна и безначајна, настале претње биле би толико значајне да никаква заштитна мера не би могла да их сведе на прихватљив ниво. Сходно томе, фирма или члан тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање не треба да прихватају такве поклоне или гостопримство.

Постојећи судски спорови или претње судским спором

291.156 Када дође до судског спора, или када постоји вероватноћа да ће доћи до судског спора између фирме или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и клијента о којем се пружа уверавање, настају претње по основу личног интереса и застрашивања. 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. Када су фирма и руководство клијента супротстављене стране у постојећем судском спору, односно уколико постоји претња судским спором, што утиче на спремност руководства за потпуно обелодањивање, настају претње по основу личног интереса и застрашивања. Значај насталих претњи ће зависити од фактора као што су:

- материјални значај судског спора; и
- да ли се судски спор односи на претходно ангажовање на основу којег се пружа уверавање?

Значај претњи треба проценити и, по потреби применити мере заштите за отклањање те претње или њено свођење на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите укључују:

- одстрањивање из тима, члана који ради на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, ако је укључен у судски спор; или
- организовање професионалног прегледа обављеног посла.

Ако такве мере заштите не сведу претње на прихватљив ниво, једина одговарајућа мера је повлачење из ангажовања, или неприхватање ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

Тумачење 2005–01 (ревидирано јула 2009. године у циљу усклађивања са променама које су резултат пројекта IESBA за боље разумевање Кодекса)

Примена одељка 291 на ангажовања на основу којих се пружа уверавање, а која нису ангажовања ревизије финансијских извештаја

Ово тумачење пружа смерницу за примену захтева независности садржаних у Одељку 291 за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, а која нису ангажовања ревизије финансијских извештаја.

Тумачење се фокусира на питања примене која су карактеристична за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, а која нису ангажовања ревизије финансијских извештаја. Постоје и друга питања поменута у Одељку 291 која су релевантна при разматрању захтева независности за сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање. На пример, у параграфу 291.3 наводи се да треба извршити процену сваке претње за коју фирма има разлога да верује да је настала услед интереса и односа фирме у мрежи. У истом параграфу се такође наводи да, када тим на ангажовању има разлога да верује да је повезани ентитет једног таквог клијента релевантан за процену независности фирме у односу на клијента, тим на ангажовању треба да укључи тај повезани ентитет у процену претњи независности и по потреби примени мере заштите. У овом тумачењу се ова питања не обрађују на посебан начин.

Као што је објашњено у Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, објављеном од стране Одбора за Међународне стандарде ревизије и уверавања, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање, професионални рачуновођа у јавној пракси изражава закључак ради повећања степена поверења циљних корисника, који нису одговорна страна, о резултатима вредновања или мерења предметног питања према критеријумима.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање на основу тврдњи

У ангажовању на основу којег се пружа уверавање на основу тврдњи, вредновање или одмеравање предметног питања врши одговорна страна, а информација о предметном питању је дата у форми тврдње одговорне стране и доступна је циљним корисницима.

У ангажовању заснованом на тврдњи независност се захтева од одговорне стране, која је одговорна за информацију о предметном питању, а може бити одговорна и за предметно питање.

У ангажовањима заснованим на тврдњи где је одговорна страна одговорна за информацију о предметном питању али не и за предметно питање, независност се захтева од одговорне стране. Поред тога, треба проценити претње за које фирма има разлога да верује да су настале због интереса и односа између неког члана тима на ангажовању, фирме, фирме у мрежи и стране одговорне за предметно питање.

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем

У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем, професионални рачуновођа у јавној пракси директно врши вредновање или одмеравање предметног питања, или прибавља изјаву одговорне стране која је извршила вредновање или мерење, а које није доступно циљним корисницима. Информација о предметном питању се у оквиру извештаја о уверавању предочава циљним корисницима.

У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање директним извештавањем независност се захтева од одговорне стране, која је одговорна за предметно питање.

Стране са вишеструком одговорношћу

У ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, било да су заснована на тврдњи или директном извештавању, може бити више одговорних страна. На пример, од јавног рачуновође у јавној пракси може се тражити да пружа уверавање у вези статистике месечног промета више независних новинских издања. Овај задатак може бити ангажовање засновано на тврдњи при чему свака издавачка кућа мери промет и статистичке податке презентује као тврдњу доступну циљним корисницима. За разлику од тога, овај задатак може бити ангажовање са директним извештавањем, при чему нема никакве тврдње, а издавачке куће могу али не морају дати изјаву о подацима у писаној форми.

У оваквим ангажовањима, приликом одлучивања да ли је неопходно применити одредбе Одељка 291 за сваку одговорну страну, фирма може узети у обзир и то да ли би интерес или однос између фирме, или члана тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање, и једне од одговорних страна узроковао настанак претње које узрокују непоштовање независности, која није очигледно безначајна у контексту информације о предметном питању. У обзир се узима:

- (а) материјална значајност 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 која узрокује непоштовање независности настала услед таквог интереса или односа са једном одређеном одговорном страном незнатна и безначајна, примена свих одредби овог одељка, на ту одређену одговорну страну не мора бити обавезна.

Пример

Следећи пример наведен је ради приказа примене Одељка 291. Претпоставља се да клијент није истовремено и клијент ревизије финансијских извештаја фирме, или фирме у мрежи.

Фирма је ангажована ради пружања уверавања о укупним потврђеним резервама нафте 10 независних компанија. Свака компанија спровела је географска и инжењерска испитивања како би утврдила своје резерве (предметно питање). Постоје установљени критеријуми при одређивању када се резерва може сматрати потврђеном што је професионални рачуновођа у јавној пракси одре-

дио као погодан критеријум за ангажовање. Потврђене резерве за сваку компанију 31. децембра 20X0. биле су:

	Потврђене резерве нафте у хиљадама барела
Компанија 1	5.200
Компанија 2	725
Компанија 3	3.260
Компанија 4	15.000
Компанија 5	6.700
Компанија 6	39.126
Компанија 7	345
Компанија 8	175
Компанија 9	24.135
Компанија 10	9.635
Укупно	104.301

Ангажовање би се могло структурирати на различите начине:

Ангажовања заснована на тврдњи

- A1 Свака компанија врши одмеравање својих резерви и презентује резултате фирми и циљним корисницима у облику тврдње.
- A2 Други ентитет, а не саме компаније, врши мерење резерве и презентује резултате фирми и циљним корисницима у облику тврдње.

Ангажовања са директним извештавањем

- D1 Свака компанија врши одмеравање резерве и фирми подноси писану изјаву о резултатима мерења резерви према утврђеним критеријумима за потврђивање резерви. Изјава није доступна циљним корисницима.
- D2 Фирма директно врши одмеравање резерве неких компанија.

Примена приступа

- A1 Свака компанија врши одмеравање својих резерви и презентује резултате фирми циљним корисницима у облику тврдње.

У овом ангажовању постоји неколико одговорних страна (компаније 1–10). Приликом одлучивања да ли је неопходно применити одредбе у вези са независношћу за све компаније, фирма може узети у обзир да ли би интерес или однос са једном одређеном компанијом створио претњу независности која није на прихватљивом нивоу. У обзир се узимају следећи фактори:

- Значај потврђених резерви компаније у односу на укупне резерве о којима се извештава; и
- Степен јавног интереса повезан са овим ангажовањем (параграф 291.28).

На пример, Компанија 8 евидентира 0,17% укупних резерви, и због тога би пословна веза или интерес у Компанији 8 узроковали мању претњу него слична веза са Компанијом 6, која приближно има 37,5% укупних резерви.

Пошто се утврде компаније на које се примењују захтеви у погледу независности, од тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и фирме се захтева да буду независни у односу на одговорне стране које би се сматрале клијентима о којима се пружа уверавање (параграф 291.28).

A2 Други ентитет, а не саме компаније, врши мерење резерве и презентује резултате фирми и циљним корисницима у облику тврдње.

Фирма треба да буде независна у односу на ентитет који врши одмеравање резерви и доставља тврдњу фирми и циљним корисницима (параграф 291.19). Тај ентитет није одговоран за предметно питање и зато треба извршити процену претњи за које фирма има разлога да верује да су настале услед интереса/односа са страном одговорном за предметно питање (параграф 291.19). У овом ангажовању постоји неколико страна одговорних за предметно питање (компаније 1–10). Као што је објашњено у горе наведеном примеру А1, фирма може узети у обзир да ли би интерес или однос са једном одређеном компанијом условио настанак претње која узрокује непоштовање независности, која није на прихватљивом нивоу.

D1 Свака компанија врши одмеравање резерве и фирми подноси писани изјаву о резултатима мерења резерви према утврђеним критеријумима за потврђивање резерви. Изјава није доступна циљним корисницима.

У овом ангажовању постоји неколико одговорних страна (компаније 1–10). Приликом одлучивања да ли је неопходно применити одредбе о независности за све компаније, фирма може узети у обзир, да ли би интерес или однос са једном одређеном компанијом условио настанак претње која узрокује непоштовање независности која није на прихватљивом нивоу. У обзир се узимају следећи фактори:

- Значај потврђених резерви компаније у односу на укупне резерве о којима се извештава; и
- Степен јавног интереса повезан са овим ангажовањем (параграф 291.28).

На пример, Компанија 8 евидентира 0,17% укупних резерви, и због тога би пословна веза или интерес у Компанији 8 узроковали мању претњу него слична веза са Компанијом 6, која приближно има 37,5% укупних резерви.

Пошто се утврде компаније на које се примењују захтеви у погледу независности, од тима на ангажовању на основу којег се пружа уверавање и фирме се захтева, да буду независни у односу на одговорне стране које би се сматрале клијентима о којима се пружа уверавање (параграф 291.28).

D2 Фирма директно врши одмеравање резерве неких компанија.

Примена је иста као у примеру D1.

Део Ц: ПРИМЕНЉИВ НА ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ

	<i>Страна</i>
Одељак 300 Увод	135
Одељак 310 Сукоби интереса	138
Одељак 320 Припремање и презентовање информација	141
Одељак 330 Деловање са довољно стручности	143
Одељак 340 Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука	144
Одељак 350 Подстицаји	146

ОДЕЉАК 300

Увод

- 300.1 Овај део Кодекса илуструје како се концептуални оквир садржан у Делу А у одређеним ситуацијама примењује на запослене професионалне рачуновође. Овај део не описује све околности и односе са којима запослене професионалне рачуновође могу да се сусретну, а које стварају, или могу да створе претње у погледу усаглашености са основним принципима. Стога се запослени професионални рачуновођа подстиче да буде опрезан по питању таквих околности и односа.
- 300.2 Инвеститори, повереници, запослени и други сегменти пословне заједнице, као и државна управа и јавност у ширем смислу се могу 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 у којима су запослене 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.
- 300.3 Запослени професионални рачуновођа може бити лице које ради за плату, партнер, директор (било да је на извршној позицији или не), власник-руководилац, волонтер или лице које ради за једну или више организација. Правна форма везе са организацијом у којој је запослен, уколико је има, нема утицаја на етичке одговорности које обавезују запосленог професионалног рачуновођу.
- 300.4 Запослени професионални рачуновођа има одговорност унапређења легитимних циљева организације у којој је запослен. Овај Кодекс ни у ком погледу не омета запосленог професионалног рачуновођу у адекватном извршењу његових одговорности, већ се у њему разматрају околности у којима може доћи до нарушавања усаглашености са основним принципима.
- 300.5 Запослени професионални рачуновођа може бити на вишој позицији у оквиру организације. Што је позиција виша, већа је и способност и могућност утицаја на догађаје, праксу и ставове. Од запосленог професионалног рачуновође се због тога очекује да у организацији у којој је запослен подстиче културу засновану на етици, којом се истиче значај који руководство придаје етичком понашању.
- 300.6 Запослени професионални рачуновођа не треба свесно да учествује у пословању, ангажовању или активности која нарушава или може да наруши интегритет, објективност или добру репутацију професије, и која, као резултат тога, није у складу са основним принципима.
- 300.7 Усклађеност са основним принципима потенцијално може бити угрожена широким спектром околности и односа. Претње се могу сврстати у једну или више следећих категорија:

- (а) Лични интерес;
- (б) Самоконтрола;
- (ц) Заступање;
- (д) Присност; и
- (е) Заstraшивање.

О овим претњама које узрокују непоштовање принципа се више говори у Делу А овог кодекса.

- 300.8 Примери околности које могу узроковати претње по основу личног интереса за запослене професионалне рачуновође обухватају следеће ситуације:
- Поседовање финансијских интереса или примање зајмова и гаранција од организације послодавца.
 - Учествовање у подстицајним компензационим споразумима које нуди организација послодавца.
 - Недозвољено коришћење имовине за личне потребе.
 - Забринутост за сигурност запослења.
 - Комерцијални притисак изван организације послодавца.
- 300.9 Пример околности која ствара претњу по основу самоконтроле за запосленог професионалног рачуновођу је одређивање одговарајућег рачуноводственог поступка за одређену пословну комбинацију, након што је припремио студију изводљивости која подржава одлуку о стицању.
- 300.10 Приликом унапређивања легитимних задатака и циљева организација у којима раде, запослене професионалне рачуновође могу промовисати позицију организације, под условом да ниједна изјава није лажна или обмањујућа. Такве активности обично не стварају претњу по основу заступања.
- 300.11 Примери околности које могу створити претње по основу присности за запосленог професионалног рачуновођу обухватају следеће ситуације:
- Одговорност за финансијско извештавање организације послодавца када блиски сродник или члан уже породице запослен у том ентитету доноси одлуке које утичу на финансијско извештавање ентитета.
 - Дуготрајна сарадња са пословним партнерима која утиче на пословне одлуке.
 - Прихватање поклона или повлашћеног третмана, осим уколико је њихова вредност незнатна и безначајна.
- 300.12 Примери околности које могу створити претње по основу заstraшивања обухватају следеће ситуације:
- Претња отпуштањем или смењивањем запосленог професионалног рачуновође или члана уже породице или блиског сродника због неслагања у вези са применом рачуноводственог принципа

или начина на који финансијска информација треба да буде обелодањена.

- Доминантна личност која покушава да утиче на процес доношења одлука, на пример у погледу склапања уговора или примене рачуноводственог принципа.

300.13 Заштитне мере којима се претње, са којима се сусрећу, запослене професионалне рачуновође могу отклонити или свести на прихватљив ниво сврставају се у две категорије:

- (а) Заштитне мере које су установљене од стране професије, законодавства или регулативе; и
- (б) Заштитне мере радног окружења.

Примери Заштитних мера установљених од стране професије, законодавства или регулативе детаљно су описани у параграфу 100.14 Делу А овог Кодекса.

300.14 Мере заштите у радном окружењу обухватају следеће:

- Систем корпоративног надзора или друге надзорне структуре организације послодавца.
- Етика и кодекс понашања организације послодавца.
- Процедуре запошљавања организације послодавца којима се истиче значај запошљавања компетентног особља високог квалитета.
- Јаке интерне контроле.
- Адекватни дисциплински поступци.
- Стил руковођења којим се наглашава значај етичког понашања и очекивања етичког понашања запослених.
- Политике и процедуре примене и надзора квалитета рада запослених.
- Правовремена комуникација и информисање о политикама и процедурама организације послодавца, укључујући све промене, свих запослених као и одговарајућа обука и едукација у вези таквих политика и процедура.
- 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.
- Консултовање са другим одговарајућим професионалним рачуновођом.

300.15 У околностима у којима запослени професионални рачуновођа верује да ће се неетичко понашање или деловање других наставити у оквиру организације послодавца, запослени професионални рачуновођа треба да размотри неопходност правног савета. У екстремним ситуацијама у којима су све расположиве мере заштите исцрпљене и када није могуће одређену претњу свести на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа може закључити да је прикладно да напусти организацију у којој ради.

ОДЕЉАК 310

Сукоби интереса

310.1 Запослени професионални рачуновођа може се суочити са сукобом интереса када предузима одређену професионалну активност. Сукоб интереса ствара претњу по основу објективности и може узроковати претње по основу осталих основних принципа. Овакве претње могу настати када:

- Професионални рачуновођа предузима професионалну активност повезану са одређеном материјом за две или више страна чији интереси у погледу те материје у сукобу; или
- Интереси професионалног рачуновође у погледу одређене материје и интереси страна за које професионални 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.

310.2 Примери ситуација у којима може да настане сукоб интереса обухватају следеће:

- Ангажовање на руководећој или управљачкој позицији за две организације послодавца и прибављање поверљивих информација од једне организације послодавца које би професионални рачуновођа могао да употреби у корист или на штету друге организације послодавца.
- Предузимање професионалне активности за две стране у партнерству које ангажују професионалног рачуновођу да им помогне да раскину партнерство.
- Припрема финансијских информација за одређене чланове руководства ентитета у којем је запослен професионални рачуновођа, а који настоје да предузму откуп власништва.
- Одговорност за одабир добављача за организацију у којој је запослен рачуновођа када члан уже породице професионалног 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 конкретних инвестиција повећати вредност портфолија личних инвестиција професионалног рачуновође или члана његове уже породице.

310.3 При идентификовању и процени интереса и односа који могу да креирају сукоб интереса и имплементацији мера заштите, по потреби, за отклањање или свођење претњи по основу усклађености са основним принципима на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа треба да примењује професионално расуђивање и да

има на уму све интересе и односе за које би разумна и обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да могу да угрозе усклађеност са основним принципима.

- 310.4 При решавању сукоба интереса, запослени професионални рачуновођа се подстиче да тражи смернице унутар организације у којој је запослен или од других, као што је професионална организација, правни саветник или други професионални рачуновође. При обелодањивању или размени информација у овире организације у којој је запослен или тражења смерница од трећих страна, професионални рачуновођа треба да има на уму основни принцип поверљивости.
- 310.5 Ако претња која је узрокована сукобом интереса није на прихватљивом нивоу, запослени професионални рачуновођа треба да примени мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прохватљив ниво. Ако мере заштите не могу да сведу претњу на прихватљиви ниво, професионални рачуновођа треба да одбије да предузме или да прекине професионалну активност која би имала за резултат сукоб интереса; или треба да прекине релевантне односе или да се дистанцира од релевантних интереса како би се претња отклонила или свела на прихватљив ниво.
- 310.6 При идентификовању да ли сукоб интереса постоји или може да настане, запослени професионални рачуновођа треба да предузме одговорне кораке за утврђивање:
- Природе релевантних интереса и односа између страна које учествују; и
 - Природе активности и њихове импликације по релевантне стране.
- Природа активности и релевантних интереса и односа могу се мењати током времена. Професионални рачуновођа треба да настави да прати промене за сврхе идентификовања околности које могу да узрокују сукоб интереса.
- 310.7 Уколико се идентификује сукоб интереса, запослени професионални рачуновођа треба да процени:
- Значај релевантних интереса или односа; и
 - Значај претњи које су настале услед предузимања једне или више професионалне активности. Начелно, што је директнија веза између професионалне активности и материје око које су интереси страна у сукобу, значајнија ће бити претња по основу објективности и усклађености са осталим основним принципима.
- 310.8 Запослени професионални рачуновођа треба да примењује мере заштите, по потреби, ради отклањања претњи по основу усклађености са основним принципима које су узроковане сукобом интереса, или њиховог свођења на прихватљив ниво.

У зависности од околности које узрокују сукоб интереса, може бити прикладно применити једну или више наведених мера заштите:

- Реструктурирање или сегрегација одређених одговорности и задужења.
- Тражење одговарајућег надзора, на пример, поступање под супервизијом извршног или неизвршног директора.
- Повлачење из процеса доношења одлука везано за материју која узрокује сукоб интереса;
- Консултовање са трећим странама, као што је професионална организација, правни саветник или други професионални рачуновођа.

- 310.9 Поред тога, начелно је неопходно обелоданити природу сукоба релевантним странама, укључујући одговарајуће нивое у оквиру организације послодавца, и, када су неопходне мере заштите за свођење претње на прихватљив ниво, тражење њиховог пристанка да запослени професионални рачуновођа предузме професионалну активност. У одређеним околностима, пристанак може да се имплицира из понашања стране, при чему професионални рачуновођа има довољно доказа да закључи да су стране упознате са околностима од почетка и да су прихватиле сукоб интереса ако нису изнеле приговор на постојање сукоба.
- 310.10 Када је обелодањивање усмено, или је пристанак усмен или се имплицира, запослени професионални рачуновођа се подстиче да документује природу околности које узрокују сукоб интереса, заштитне мере које су примењене ради свођења претњи на прихватљиви ниво и добијени пристанак.
- 310.11 Запослени професионални рачуновођа може се суочити са другим претњама по основу усклађености са основним принципима. Ово може да се догоди, на пример, приликом припремања или презентовања финансијских информација као резултат непримереног притиска од стране других унутар организације послодавца или финансијских, пословних или личних интереса које блиски сродник или члан уже породице професионалног рачуновође има у организацији послодавца. Смернице за управљање оваквим претњама обухваћене су у Одељцима 320 и 340 Кодекса.

ОДЕЉАК 320

Припремање и презентовање информација

- 320.1 Запослене професионалне рачуновође су често укључене у припремање и извештавање о информацијама које могу бити јавно објављене или коришћене од стране лица у оквиру или изван организације послодавца. Такве информације могу обухватати финансијске или управљачке информације, на пример, прогнозе и буџети, финансијски извештаји, разматрања и анализе руководства, и изјаве руководства за потребе ревизора током ревизије финансијских извештаја ентитета. Запослени професионални рачуновођа треба да припрема или презентује такве информације праведно, поштено и у складу са релевантним професионалним стандардима тако да информација буде разумљива у свом контексту.
- 320.2 Запослени професионални рачуновођа који је у организацији послодавца одговоран за припрему или одобравање финансијских извештаја опште намене треба да се постара да ти финансијски извештаји буду представљени у складу са применљивим стандардима финансијског извештавања.
- 320.3 Запослени професионални рачуновођа би требало да предузме одговарајуће поступке да информације за које је одговоран:
- (а) Јасно описују праву природу пословних трансакција, имовине или обавеза;
 - (б) Класификује и евидентира информације правовремено и на одговарајући начин; и
 - (ц) Представља чињенице прецизно и потпуно по свим важним аспектима.
- 320.4 Претње које узрокују непоштовање основних принципа, на пример, претње по основу личног интереса или застрашивања у вези са објективношћу или професионалном стручношћу и дужном пажњом, настају када се на запосленог професионалног рачуновођу врши притисак (било екстерни, било могућношћу остварења личне добити) да учествује директно у обмањујућем информисању или да учествује у обмањујућем информисању путем деловања других.
- 320.5 Значај таквих претњи зависи од фактора као што су извор притиска и корпоративна култура у оквиру организације послодавца. Запослени професионални рачуновођа треба да има на уму принцип интегритета, који намеће обавезу за све професионалне рачуновође да буду директни и искрени у свим професионалним и пословним односима. У случајевима када претње настају из споразума о компензацијама и подстицајима, релевантне су смернице у одељку 340. и.
- 320.6 Значај претње треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања или свођења претње на прихватљив ниво. Такве мере заштите обухватају консултације са надређенима у оквиру организације послодавца, са Комитетом за ревизију или лицима

овлашћеним за управљање те организације, или релевантном професионалном организацијом.

- 320.7 У случајевима када није могуће свести одређену претњу на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа треба да одбије да и даље буде повезан са информацијама које запослени професионални рачуновођа сматра обмањујућим. Запослени професионални рачуновођа је можда, без свог сазнања, био повезан са обмањујућим информацијама. Одмах по сазнању, запослени професионални рачуновођа треба да предузме кораке за дистанцирање од таквих информација. При утврђивању да ли је неопходно објављивање околности изван организације, запослени професионални рачуновођа може да размотри прибављање правног савета. Такође, запослени професионални рачуновођа може размотрити подношење оставке.

ОДЕЉАК 330

Деловање са довољно стручности

- 330.1 Основни принцип професионалне стручности и дужне пажње захтева да запослени професионални рачуновођа прихвати задатке за које поседује, или може стећи, довољан степен обучености или искуства. Запослени професионални рачуновођа не треба да послодавца намерно наводи на погрешне закључке у вези са степеном стручности или искуства које поседује, нити треба да се устручава од тражења стручног савета или помоћи када је то неопходно.
- 330.2 Околности које стварају претњу која угрожава способност запосленог професионалног рачуновође да извршава своје обавезе са одговарајућим степеном професионалне стручности и дужне пажње обухватају:
- Недовољно време за адекватно извршавање и комплетирање релевантних обавеза.
 - Непотпуне, ограничене, или из другог разлога неодговарајуће, информације неопходне за адекватно извршавање обавеза.
 - Недовољност искуства, обучености и/или образовања;
 - Недовољност ресурса за адекватно извршавање обавеза.
- 330.3 Значај претње зависи од фактора као што је обим у коме запослени професионални рачуновођа ради са другима, релативног положаја у послу и степена надзора и прегледа одређеног посла. Значај претњи треба проценити и, по потреби применити мере заштите ради отклањања или свођења претњи на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:
- Стицање додатних савета или обуке.
 - Обезбеђивање одговарајућег времена за извршавање релевантних обавеза.
 - Помоћ од стране лица које има неопходну стручност.
 - Консултовање, када је то прикладно са:
 - Надређенима у оквиру организације послодавца;
 - Независним стручњацима; или
 - Релевантном професионалном организацијом.
- 330.4 Када се претње не могу отклонити или свести на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа одлучује да ли треба да одбије извршавање спорних дужности. Уколико запослени професионални рачуновођа одлучи да је одбијање оправдано, разлози којима се водио треба да буду јасно објашњени.

ОДЕЉАК 340

Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука

- 340.1 Запослене професионалне рачуновође могу имати финансијске интересе, укључујући оне који произилазе из споразума о накнадама и подстицајима, 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. На пример, претње по основу личног интереса, у погледу објективности или поверљивости, могу бити створене постојањем мотива и могућношћу манипулације вредним информацијама у циљу остваривања финансијске користи. Примери околности које могу узроковати претње по основу личног интереса укључују ситуације у којима запослени професионални рачуновођа или блиски сродник или члан уже породице:
- Има директни или индиректни финансијски интерес у организацији послодавца, а на вредност тог финансијског интереса директно се може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - Има право на бонус повезан са добити, а на вредност тог бонуса директно се може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - Има, директно или индиректно, право на одложено учешће у бонусу или право куповине акција у организацији послодавца, на чију вредност се директно може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - На други начин учествује у споразумима о накнадама којима се подстиче остваривање циљних перформанси 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.
- 340.2 Претње по основу личног интереса које настају из споразума о накнадама или подстицајима могу се додатно закомпликовати притиском од стране надређених или колега у организацији послодавца који учествују у истим споразумима. На пример, овакви споразуми често омогућавају да се учесницима доделе акције у организацији послодавца по врло малој цени за запосленог или бесплатно под условом да су испуњени одређени критеријуми у погледу перформанси. У неким случајевима, вредност додељених акција може бити значајно већа од основне зараде запосленог професионалног рачуновође.
- 340.3 Запослени професионални рачуновођа не треба да манипулише информацијама нити да користи поверљиве информације за остваре-

ње личне добити или финансијске добити других. Што је позиција на којој се запослени професионални рачуновођа налази вишег ранга, то је већа могућност и прилика да утиче на финансијско извештавање и доношење одлука и већи је притисак који може да постоји од стране надређених и колега да се манипулише информацијама. У оваквим ситуацијама, запослени професионални рачуновођа треба нарочито да има на уму принцип интегритета, који намеће обавезу за све професионалне рачуновође да буду директни и искрени у свим професионалним и пословним односима.

340.4 Значај сваке претње узроковане финансијским интересима, треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања претње или њеног свођења на прихватљив ниво. При процени значаја претње, и, по потреби, одређивања одговарајућих мера заштите које треба применити, запослени професионални рачуновођа треба да процени природу интереса. Ово обухвата процену значаја интереса. Оно што се сматра значајним интересом зависиће од личних околности. Примери таквих заштитних мера обухватају:

- Политике и процедуре рада комисије која је независна у односу на руководство, а која би утврдила ниво или форму накнада намењених вишем руководству.
- Обелодањивање свих релевантних интереса, као и свих планова за остваривање права или трговину релевантним акцијама, лицима овлашћеним за управљање у организацији послодавца, у складу са свим интерним политикама.
- Консултовање, када је то адекватно, са надређенима у оквиру организације послодавца.
- Консултовање, када је то адекватно, са лицима овлашћеним за управљање у организацији послодавца или релевантном професионалном организацијом.
- Интерне и екстерне ревизијске процедуре.

Континуирану едукацију у вези са етичким питањима и законским ограничењима, и другом регулативом у вези са потенцијално нелегалним инсајдерским трговањем.

ОДЕЉАК 350

Подстицаји

Примање понуда

- 350.1 Запосленом професионалном рачуновођи, његовом блиском сроднику или члану уже породице могу бити понуђени извесни подстицаји. Подстицаји могу имати различиту форму, укључујући поклоне, гостопримство, повлашћени третман и неприкладно позивање на пријатељство или лојалност.
- 350.2 Нуђење извесних подстицаја може створити претње које узрокују непоштовање основних принципа. Када је запосленом професионалном рачуновођи, или његовом блиском сроднику или члану уже породице понуђена нека врста подстицаја, ту ситуацију треба проценити. Претње по основу личног интереса у вези са објективношћу или поверљивошћу настају када се изврши подстицај као покушај остваривања утицаја на активности или одлуке, охрабрења незаконитог или непоштеног понашања или прибављања поверљиве информације. Претње по основу застрашивање у погледу објективности или поверљивости настају уколико се такав подстицај прихвати, а праћен је претњама да ће се понуда изнети у јавност и нарушити репутација запосленог професионалног рачуновође и његовог блиског сродника или члана уже породице.
- 350.3 Постојање и значај било којих претњи зависи од природе, вредности и намере која је у суштини понуде. Уколико би разумна и обавештене трећа страна одмеравањем свих специфичних чињеница и околности сматрала подстицај безначајан и да није постојала намера подстицања неетичног понашања, запослени професионални рачуновођа може закључити да је та понуда учињена у уобичајеном току пословања и генерално може закључити да не постоји значајна претња која узрокује непоштовање основних принципа.
- 350.4 Значај свих претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Када претње не могу бити отклоњене или сведене на прихватљив ниво применом мера заштите, запослени професионални рачуновођа не би требало да прихвати одређени подстицај. Како стварне или потенцијалне претње непоштовања основних принципа, не настају само прихватањем неког подстицаја, већ и на основу чињенице да је учињена нека понуда, треба усвојити додатне мере заштите. Запослени професионални рачуновођа треба да процени ризик везан за све такве понуде и утврди да ли би требало предузети један или више следећих поступака:
- (а) Обавештавање вишег руководства или лица овлашћених за управљање организацијом послодавца одмах по добијању такве понуде;
 - (б) Информисање треће стране о одређеној понуди – на пример, стручно тело или послодавца особе која је наступила са понудом;

запослени професионални рачуновођа, међутим, може да размотри тражење правног савета пре предузимања једног таквог корака; и

- (ц) информисање блиских сродника или чланова уже породице о релевантним претњама и мерама заштите, уколико су потенцијално у позицији у којој могу добити понуде у виду подстицаја, на пример понуду у погледу њиховог запослења; и
- (д) Обавештавање виших нивоа руководства или лица овлашћених за управљање организацијом послодавца уколико су блиски сродници или чланови уже породице запослени код конкуренције или потенцијалних снабдевача организације.

Вршење понуда

- 350.5 Запослени професионални рачуновођа може бити у ситуацији у којој се од њега очекује, или је под притиском, да понуди подстицаје како би утицао на мишљење или на процес доношења одлука неког појединца или организације, односно, како би стекао поверљиву информацију.
- 350.6 Таква врста притиска може потицати из саме организације послодавца, на пример, од колеге или надређеног. Такође може доћи и од особе ван организације или друге организације која сугерише акције или пословне одлуке које би омогућиле стицање предности за организацију, и при том вероватно утицало на запосленог професионалног рачуновођу на неодговарајући начин.
- 350.7 Запослени професионални рачуновођа не треба да нуди подстицај којим би неадекватно утицао на професионално расуђивање треће стране.
- 350.8 Када притисак да се понуди неетички подстицај долази из организације послодавца, професионални рачуновођа треба да поштује принципе и смернице који се тичу решавања етичког конфликта, а које су дате у Делу А овог кодекса.

ДЕФИНИЦИЈЕ

У овом *Етичком кодексу за професионалне рачуновође* наведени изрази имају следећа значења:

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 Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања, а који описују елементе и циљеве ангажовања на основу којег се пружа уверавање и идентификују ангажовања за која се примењују Међународни стандарди ревизије (ISA), Међународни стандарди ангажовања прегледа (ISRE) и Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE).
Ангажовање прегледа	Ангажовање на основу којег се пружа уверавање, а које се спроводи у складу са Међународним стандардима ангажовања прегледа, 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 оквиром 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 оквиром финансијског извештавања, као што је ангажовање спроведено у складу са Међународним стандардима ревизије. То подразумева статутарну ревизију, односно ревизију чије се спровођење захтева законом.
Блиски сродник	Родитељ, дете или брат или сестра, неко ко није члан уже породице.

Директни финансијски интерес	<p>Финансијски интерес који се поседује:</p> <p>(а) директно и под контролом је појединца или ентитета (укључујући она којима управљају други на дискреционој основи); или</p> <p>(б) индиректно путем колективног улагања, фонда или другог посредника над којим појединац или ентитет има контролу или могућност утицања на одлуке о улагању.</p>
Директор или руководилац	Лица задужена 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 котирани на признатој берзи, или су дати на тржиште по правилима признате берзе или другог еквивалентног тела.
Ентитет од јавног интереса	<p>(а) Ентитет котиран на берзи; и</p> <p>(б) сваки ентитет:</p> <p>(i) дефинисан од стране закона и регулативе као ентитет од јавног интереса; или</p> <p>(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.</p>
Запослени професионални рачуновођа	Професионални рачуновођа запослен или ангажован на извршном или неизвршном радном месту у привреди, јавном сектору, образовању, непрофитном сектору, регулаторним или професионалним телима, или професионални рачуновођа који ради по уговору са таквим ентитетима.
Индиректни финансијски интерес	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.

Канцеларија	Посебна подгрупа у оквиру фирме, организована по географској или радној линији.
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.
Клијент чији се преглед врши	Ентитет који је предмет ангажовање прегледа које спроводи фирма.
Кључни партнер ревизије	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.
Лица овлашћена за управљање	Лице(а) или организација(е) (на пример, повереник корпорације а corporate trustee) одговорни за 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.
Мрежа	Већа структура која: <ul style="list-style-type: none"> (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	<p>Независност је:</p> <p>(а) Независност мишљења – Начин мишљења који омогућава изражавање закључака без утицаја, који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам.</p> <p>(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.</p>
Партнер на ангажовању	<p>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.</p>
Повезани ентитет	<p>Ентитет који има бар једну од следећих веза са клијентом:</p> <p>(а) има директну или индиректну контролу над клијентом под условом да је клијент значајан за тај ентитет;</p> <p>(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;</p> <p>(ц) над којим клијент има директну или индиректну контролу;</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>
Преглед контроле квалитета ангажовања	<p>Процес, који има за циљ да обезбеди објективну евалуацију, пре него што се објави извештај о значајним расуђивањима, која је тим на ангажовању донео и о закључцима до којих је дошао при формулисању извештаја.</p>

Прихватљиви ниво	Ниво на којем разумна и добро обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у датом тренутку, може да закључи да усаглашеност са основним принципима није угрожена.
Професионална активност	Активност у 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).
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. Овај термин се, такође, користи када се мисли на фирму професионалних рачуновођа у јавној пракси.
Ревизијски тим	<p>(а) Сви чланови тима на ангажовању ревизије;</p> <p>(б) Сва остала лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања ревизије, укључујући:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 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 вишим нивоима почев од партнера на ангажовању па све до особе која је виши или руководећи партнер фирме (извршни руководица, или еквивалентно томе); (ii) лица која пружају консултације, које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и (iii) лица која врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и <p>(ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која директно могу да утичу на ангажовање ревизије.</p>

Рекламирање	Јавно објављивање информација у вези са услугама или вештинама професионалних рачуновођа у јавној пракси које се врши ради добијања послова.
Клијент о којем се пружа уверавање	<p>Одговорна страна, односно особа (или особе) која је:</p> <p>(а) У ангажовању директног извештавања, одговорна за предметно питање; или</p> <p>(б) У ангажовању заснованом на тврдњи, одговорна за суштинску информацију и може бити одговорна за предметно питање.</p>
Садашњи рачуновођа	Професионални рачуновођа запослен у јавној пракси који је тренутно именован на функцију ревизора или обавља рачуноводствене, пореске, консултанске или сличне професионалне услуге за клијента.
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> <ul style="list-style-type: none"> (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 руководиоца, или еквивалентно томе); (ii) пружају консултације које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и (iii) врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и <p>(ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која могу директно да утичу на ангажовање прегледа.</p>

Тим на ангажовању	<p>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.</p> <p>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.), Коришћење резултата рада интерне ревизије.</p>
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> <ul style="list-style-type: none"> (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. (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 (iii) Лица која врше контролу квалитета ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовање.
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 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.
Финансијски извештаји специјалне намене	Финансијски извештаји састављени у складу са оквиром финансијског извештавања, осмишљени да одговоре на потребе за финансијским информацијама посебно одређених корисника.
Фирма	<ul style="list-style-type: none"> (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.
Фирма у мрежи	Фирма или ентитет који припада мрежи.

Датум ступања на снагу

Овај Кодекс је на снази.

ИЗМЕНЕ КОДЕКСА – ОДГОВОР НА НЕУСКЛАЂЕНОСТ СА ЗАКОНИМА И РЕГУЛАТИВОМ

САДРЖАЈ

	<i>Страна</i>
Одељак 225 Одговор на неусклађеност са законима и регулативом	158
Одељак 360 Одговор на неусклађеност са законима и регулативом.	172
Одељак 100 Увод и основни принципи	182
Одељак 140 Поверљивост	183
Одељак 150 Професионално понашање.	184
Одељак 210 Професионално именоване	185
Одељак 270 Располагање имовином клијента	188
Датум ступања на снагу.	188

ОДЕЉАК 225

Одговор на неусклађеност са законима и регулативом

Сврха

- 225.1 Професионални рачуновођа у јавној пракси може да се сретне са или буде упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са законима и регулативом у току пружања професионалне услуге клијенту. Сврха овог одељка је дефинисање одговорности професионалног рачуновође када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност и усмеравање професионалног рачуновође при процењивању импликација датог питања и могућих праваца деловања приликом одговарања на то питање. Овај одељак се примењује без обзира на природу клијента, укључујући да ли је клијент ентитет од јавног интерес или не.
- 225.2 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине поступци пропуста или поступци, намерни или ненамерни, које је починио клијент, или лица овлашћена за управљање, руководство или неки други појединац који ради за клијента или по инструкцијама клијента, а који су у супротности са важећим законима или регулативом.
- 225.3 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које усмеравају професионалне рачуновође 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 захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу, као и забрану упозоравања клијента пре обелодањивања, на пример, у складу са законима који се односе на спречавање прања новца.
- 225.4 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.

Делокруг

- 225.5 У овом одељку установљава се приступ који предузима професионални рачуновођа који се сусреће са или је упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са:
- Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјало значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима клијента; и
 - 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 избегававање материјално значајних казни.
- 225.6 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.
- 225.7 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.
- 225.8 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на клијента, његове стејкхолдере и ширу јавност, не захтева се да буде усклађен са овим одељком у погледу оваквих питања.

225.9 Овај одељак се не бави:

- (а) Недоличним понашањем појединаца које није повезано са пословним активностима клијента; и
- (б) Неусклађеношћу других лица која не спадају у клијенте или лица овлашћена за управљање, руководство или друге појединце који раде за клијента или по његовим инструкцијама. 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 клијента и лица овлашћених за управљање

225.10 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 клијента, лица овлашћеног за управљање ентитета, члана руководства или било ког другог појединца који ради по инструкцијама клијента.

Одговорности професионалног рачуновође у јавној пракси

225.11 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, имајући на уму разумевање од стране професионалног рачуновође природе питања и потенцијалне штете по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Ревизије финансијских извештаја

Стицање разумевања о питању

225.12 Уколико професионални рачуновођа који је ангажован да изврши ревизију финансијских извештаја, постане упознат са информацијама које се односе на случај неусклађености или сумње на неусклађеност, било у току спровођења ангажовања или преко информација које су му обезбедиле друге стране, професионални рачуновођа треба да стекне разумевање о питању, укључујући природу поступка и околности у којима се десио или може да се деси.

225.13 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али 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. У зависности од природе и значаја 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.

- 225.14 Уколико професионални рачунођа 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 ушраваљање.
- 225.15 Овакви разговори се врше ради бољег разумевања од стране професионалног рачуновође чињеница и околности које су релевантне за питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже питање.
- 225.16 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 дослуха.
 - Потенцијалне последице.
 - Да ли је тај ниво руководства у могућности да истражи питање и предузме одговарајуће мере.
- 225.17 Одговарајући ниво руководства је обично најмање један ниво изнад особе или особа које су укључене или потенцијално укључене у спорно питање. 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. Професионални рачуновођа такође може да размотри дискутовање о датом питању са интерним ревизорима, тамо где је применљиво. У контексту групе, одговарајући ниво може бити руководство ентитета који има контролу над клијентом.

Решавање питања

- 225.18 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.
- 225.19 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. Уколико не, професионални рачуновођа може сугерисати одговарајуће изворе информација или препоручити да прибаве правни савет.
- 225.20 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. У овом погледу, неки закони и регулатива могу прописивати период у оквиру којег треба поднети извештај; 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.

Комуникација у контексту група

- 225.21 Од професионалног рачуновође се може тражити:
- (а) За сврхе ревизије финансијских извештаја групе, од стране тима на ангажовању групе да обави рад на финансијским информацијама повезаним са компонентом групе; или
- (б) Да буде ангажован у спровођењу ревизије финансијских извештаја компоненте за сврхе које не спадају у ревизију групе, на пример, законски обавезна (статутарна) ревизија.
- У случајевима када професионални рачуновођа постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност у погледу компоненте у било ком од случајева, професионални рачуновођа треба, поред одговарања на питање у складу са одредбама овог одељка, да саопшти то питање партнеру ангажовања на нивоу групе осим уколико то није забрањено законом или регулативом. На овај начин се омогућава партнеру ангажовања на нивоу групе да буде информисан о питању и да утврди, у контексту ревизије групе, да ли, и уколико је одговоран потврдан, како питање треба да се реши у складу са одредбама у овом одељку.

225.22 У случају када партнер ангажовања на нивоу групе постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност, у току ревизије финансијских извештаја групе, укључујући и информисаност о оваквом питању у складу са параграфом 225.21, партнер ангажовања на нивоу групе треба, поред одговарања на питање у контексту ревизије групе у складу са одредбама овог одељка, да размотри да ли то питање може бити релевантно за једну или више компонената:

- (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.

Уколико је то случај, партнер ангажовања на нивоу групе треба да предузме кораке за саопштавање неусклађености или сумње на неусклађеност лицима која обављају рад над компонентама групе где то питање може бити релевантно, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Уколико је неопходно у погледу подпараграфа (б), треба извршити одговарајуће упите (било руководства или из јавно доступних информација) о томе да ли релевантна компонента(е) подлеже ревизији и, уколико подлеже, да се у мери у којој је то изводљиво, утврди идентитет ревизора. 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.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

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

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

- Је одговор благовремен.
- Је неусклађеност или сумња на неусклађеност адекватно истражена.
- Су предузете, или се предузимају, 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.

225.25 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.

- 225.26 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 овлашћена 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 штити по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.
- 225.27 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.
- 225.28 При утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима, професионални рачуновођа треба да практикује професионално просуђивање и да узме у обзир да ли је 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.
- 225.29 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.
- 225.30 У случајевима када професионални рачуновођа утврди да би повлачење из ангажовања и професионалне сарадње било прикладно, то не би представљало 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, те повлачење може бити једини доступан правац деловања.

- 225.31 У случајевима када се професионални рачуновођа повукао из професионалне сарадње у складу са параграфима 225.25 и 225.29, професионални рачуновођа треба, на захтев предложеног рачуновође који га наслеђује, да обезбеди све чињенице и друге информације које се односе на идентификовану или сумњу на неусклађеност са којима, према мишљењу претходног рачуновође, рачуновођа који га наслеђује треба да буде упознат пре него што одлучи да ли ће прихватити ангажовање ревизије. Претходни рачуновођа треба тако да поступи упркос параграфу 210.14, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Уколико предложени рачуновођа који га наслеђује није у могућности да комуницира са претходним рачуновођом, предложени рачуновођа који га наслеђује треба да предузме разумне кораке за прибављање информација о околностима промене именовања на друге начине, као што је путем упита трећих страна или истраживања информација о руководству или о лицима овлашћеним за управљање.
- 225.32 Будући да разматрање питања може подразумевати комплексну анализу и просуђивања, професионални рачуновођа може разматрати интерни консалтинг, прибављање правног савета у циљу разумевања опција професионалног рачуновође, као и професионалне или законске импликације предузимања одређеног правца деловања, или консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Утврђивање да ли треба обелоданити питање одговарајућем надлежном органу

- 225.33 Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу било би забрањено уколико би то било у супротности са законом или регулативом. У супротном, сврха обелодањивања је да се омогући одговарајућем надлежном органу да покрене истрагу питања и предузимање мера у јавном интересу.
- 225.34 Утврђивање да ли треба извршити овакво обелодањивање зависи конкретно од природе и обима стварне или потенцијалне штете која је узрокована или може бити узрокована датим питањем 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 вероватноћа да ће ентитет продавати производе који су штетни по јавно здравље или безбедност.
- Ентитет промовише план својим клијентима који ће им помоћи у избегавању плаћања пореза.

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, 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 постоје 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 узубуњиваче.
- Да ли постоје стварне или потенцијалне претње по физичку безбедност професионалног рачуновође или других лица.

225.35 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 повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Професионални рачуновођа такође треба да размотри да ли је прикладно информисати клијента о намерама професионалног рачуновође пре обелодањивања питања.

225.36 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може постасти 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 питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање ентитета, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се

сматрати повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса.

Документација

- 225.37 У погледу идентификоване или сумње на неусклађеност која спада у делокруг овог одељка, професионални рачуновођа треба, поред усклађености са захтевима везаним за документацију под применљивим стандардима ревизије, да документује:
- Начин на који је руководство, и, тамо где је прикладно, лица овлашћена за управљање одговорило на питање.
 - Правце деловања које је професионални рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео имајући на уму становиште разумне и добро информисане треће стране.
 - Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 225.25.
- 225.38 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

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

- 225.40 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да поседује ниво познавања закона и регулативе који је изван нивоа који се захтева за професионалну услугу за коју је професионални рачуновођа ангажован. Да ли одређени поступак представља стварну неусклађеност коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. 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.
- 225.41 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, и, ако професионални рачуновођа има приступ и ако је прикладно, са лицима овлашћеним за управљање.
- 225.42 Овакви разговори имају улогу да појасне разумевање професионалног рачуновође о чињеницама и околностима који су релевантни за питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже дато питање.
- 225.43 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

- 225.44 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије клијенту ревизије фирме, или једној од компонената клијента ревизије фирме, професионални 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, или, у одсуству оваквих протокола и процедура, директно партнеру у ангажовању ревизије.
- 225.45 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије клијенту ревизије фирме у мрежи или једној од компонената клијента ревизије фирме у мрежи, професионални рачуновођа треба да размотри да ли да саопшти неусклађеност или сумњу на не-

усклађеност фирми у мрежи. У случају када се обави комуникација, она треба да буде у складу са протоколима или процедурама мреже, или, у одсуству оваквих протокола и процедура, директно партнеру у ангажовању ревизије.

225.46 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.

225.47 Фактори који су релевантни за разматрање комуникације у складу са параграфима 225.45 и 225.46 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.

225.48 У свим случајевима, комуникација треба 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

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

225.50 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.

225.51 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.

225.52 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.

225.53 Уколико професионални рачуновођа утврди да је обелодањивање неусклађености или сумње на неусклађеност одговарајућем надлежном органу адекватан правац деловања у датим околностима, то се неће сматрати повредом дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Професионални рачуновођа такође треба да размотри да ли је прикладно информисати клијента о намерама професионалног рачуновође пре обелодањивања питања.

225.54 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 питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање ентитета, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се сматрати повредом дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса.

225.55 Професионални рачуновођа може разматрати интерни консалтинг, прибављање правног савета у циљу разумевања опција професионалног рачуновође, као и професионалне или законске импликације предузимања одређеног правца деловања, или консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Документација

225.56 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност која спада у делокруг овог одељка, подстиче се да професионални рачуновођа документује:

- Питање.
- Резултате разговора са руководством и, где је применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама.
- Начин на који су руководство, и, где је применљиво, лица овлашћена за управљање одговорили на питање.
- Правце деловања које је професионални рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео.
- Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 225.49.

ОДЕЉАК 360

Одговор на неусклађеност са законима и регулативом

Циљ

- 360.1 Запослени професионални рачуновођа може да се сретне са или буде упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са законима и регулативом у току вршења својих професионалних активности. Сврха овог одељка је дефинисање одговорности професионалног рачуновође када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност и усмеравање професионалног рачуновође приликом процењивања импликација датог питања и могућих праваца деловања приликом одговарања на такав случај. Овај одељак се примењује без обзира на природу организације послодавца, укључујући и то да ли је у питању ентитет од јавног интереса или не.
- 360.2 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, које је починила организација која запошљава професионалног рачуновођу, или лица овлашћена за управљање, руководство или неки други појединац који ради за организацију послодавца или по њеним инструкцијама, а који су у супротности са важећим законима или регулативом.
- 360.3 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које усмеравају професионалне рачуновође 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 захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу, као и забрану упозоравања релевантне стране пре обелодањивања, на пример, у складу са законима који се односе на спречавање прања новца.
- 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 организације послодавца, или, где је прикладно, лица овлашћених за управљање, 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 мере, по потреби, у јавном интересу.

Делокруг

- 360.5 У овом одељку установљава се приступ који предузима професионални рачуновођа који се сусреће са или је упознат са постојањем или сумњом у постојање неусклађености са:
- (а) Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјало 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 послодавца, али који могу бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања организације послодавца, за њену способност да настави са пословањем или за избегавање материјално значајних казни.
- 360.6 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.
- 360.7 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, 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.
- 360.8 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на организацију по-

слодавца, њене стејкхолдере и ширу јавност, не захтева се да буде усклађен са овим одељком у погледу оваквих питања.

360.9 Овај одељак се не бави:

- (а) Недоличним понашањем појединаца које није повезано са пословним активностима организације послодавца; и
- (б) Неусклађеношћу других лица која не спадају у организацију послодавца или лица овлашћена за управљање, руководство или друге појединце који раде за организацију послодавца или по њеним инструкцијама.

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

Одговорности руководства организације послодавца и лица овлашћених за управљање

360.10 Одговорност је руководства организације послодавца, уз надзор лица овлашћених за управљање, да обезбеди 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 организације послодавца, лица овлашћеног за управљање ентитетом, члана руководства или било ког другог појединца који ради по инструкцијама организације послодавца.

Одговорности запосленог професионалног рачуновође

360.11 У великом броју организација које запошљавају професионалне рачуновође постоје протоколи и процедуре (на пример, политика етичког понашања или интерни механизам дојављивања) у вези са интерним одговором на постојање или сумњу на постојање неусклађености у организацији послодавца. Такви протоколи и процедуре могу да омогуће да се питања у вези неусклађености пријављују анонимно преко одређених канала. Ако ови протоколи и процедуре постоје у организацији у којој је запослен професионални рачуновођа, професионални рачуновођа треба да их размотри приликом доношења одлуке како да одговори на неусклађеност.

360.12 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, узимајући у обзир разумевање од стране професионалног рачуновође природе датог питања и потенцијалне штете по интересе организација послодавца, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Одговорности запосленог професионалног рачуновође вишег ранга

360.13 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. Због њихове улоге, позиције и сфере утицаја у организацији послодавца, постоје већа очекивања да они 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.

Стицање разумевања о питању

360.14 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 дела и околности у којима се десило или може да се деси.
- (б) примену закона и регулативе који су релевантни у датим околностима; и
- (ц) могуће последице по организацију послодавца, инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност.

360.15. Од професионалног рачуновође вишег ранга се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да има ниво разумевања закона и регулативе који превазилази ниво који се захтева за улогу рачуновође у организацији послодавца. Да ли одређено дело представља неусклађеност, коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. У зависности од природе и значаја питања, професионални рачуновођа 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

360.16 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 360.11, треба да разговара о том питању са својим непосредно надређеним, ако га има, да омогући доношење одлуке о томе како би требало да се реши дато питање. Ако се чини да је непосредно надређени професионалног рачуновође повезан са датим питањем, про-

фесионални рачуновођа треба да разговара о датом питању са следећом вишом инстанцом унутар организације послодавца.

- 360.17 Професионални рачуновођа вишег ранга такође треба да предузме одговарајуће кораке да се:
- (а) о датом питању обавесте лица која су овлашћена за управљање у циљу добијања њихове сагласности за предузимање одговарајућих активности ради одговора на дато питање као и да им се омогући да испуне своје обавезе;
 - (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.
- 360.18 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, те да у складу са дужношћу или законским обавезама професионалног рачуновође ревизору пружи све информације које су му потребне за извршење ревизије.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

- 360.19 Професионални рачуновођа вишег ранга треба да процени прикладност одговора лица надређених професионалном рачуновођи и, тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање.
- 360.20 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.
- 360.21 У светлу одговора лица надређених професионалном рачуновођи вишег ранга, ако их има, и лица овлашћених за управљање, професионални рачуновођа треба да утврди да ли су неопходне додатне активности у јавном интересу.

- 360.22. 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 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.
- 360.23 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:
- 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.
- 360.24 При утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима, професионални рачуновођа вишег ранга треба да практикује професионално просуђивање и да узме у обзир да ли је 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.
- 360.25 Додатне активности професионалног рачуновође 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.
- 360.26. У случајевима када професионални рачуновођа вишег ранга утврди да би било прикладно да поднесе оставку у организацији послодавцу, то не би представљало замену 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.

360.27 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

360.28 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.

360.29 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.

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, регулаторно тело за хартије од вредности у случају лаж-

ног 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.

360.30 Ако професионални рачуновођа вишег ранга 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 Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи.

360.31 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 ентитетом, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се сматрати повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса.

Документација

360.32 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

- Питање
- Резултате разговора са надређенима професионалног рачуновође, ако их има, са лицима овлашћеним за управљање и осталим странама
- 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.
- Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 360.21.

Одговорности професионалних рачуновођа који нису запослене професионалне рачуновође вишег ранга

- 360.33 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.
- 360.34 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да поседује ниво познавања закона и регулативе који је изван нивоа који се захтева за улогу професионалног рачуновође у организацији послодавцу. Да ли одређени поступак представља стварну неусклађеност коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. 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.
- 360.35 Ако професионални рачуновођа идентификује или сумња да је дошло или да може да дође до неусклађености, професионални рачуновођа треба да, у складу са параграфом 360.11, обавести свог непосредно надређеног како би тај надређени могао да предузме одговарајуће кораке. 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.
- 360.36 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може да одлучи да је обелодањивање питања одговарајућим надлежним органима одговарајући правац деловања у датим околностима. Ако професионални рачуновођа то уради у складу са параграфом 360.29, то се неће сматрати кршењем дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи.

Документација

360.37 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

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

Одељак 100

Увод и основни принципи

...

Основни принципи

(Ставка под тачком (е) у параграфу 100.5 мења се ставком наведеном у наставку)

(е) Професионално понашање - да се придржава релевантних закона и регулатива и да избегава било какво понашање које би дискредитовало професију.

...

Сукоби интереса

...

Решавање етичког конфликта

...

[Постојећи параграфи 100.23 и 100.24 биће замењени параграфима 100.23 и 100.24 испод.]

100.23 Уколико се не може решити неки значајан конфликт, професионални рачуновођа може да размотри тражење стручног савета од релевантне професионалне организације или од правних саветника. Професионални рачуновођа, обично, може добити смернице у вези са етичким питањима, а да при том не дође до нарушавања основних принципа поверљивости уколико анонимно разматра питање са релевантним професионалним телом или правним саветником под заштитом правног имунитета.

100.24 Уколико, и поред свих настојања, етички конфликт и даље није решен, професионални рачуновођа треба да, уколико то није забрањено законом, прекине даљу повезаност са узроком конфликта. Професионални рачуновођа треба да одлучи да ли је, у датим околностима, прикладно да се повуче из тима који ради на ангажовању или специфичном задатку, или да се у потпуности повуче из ангажовања, или прекине са радом у фирми или организацији у којој је запослен.

[Параграф 100.26 испод се додаје после постојећег параграфа 100.25.]

100.26 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 лицу (лицима) које има руководећу улогу, а то лице у исто време има и управљачку улогу, иста питања не морају да се поново саопштавају том истом лицу (лицима) у њиховој управљачкој улози. Професионални рачуновођа или фирма ипак треба да буду уверени да је комуникација са лицем (лицима) која руководе пословањем адекватна да би били обавештени сви они са којима би професионални рачуновођа или фирма иначе комуницирали у капацитету лица која управљају пословањем.

ОДЕЉАК 140

Поверљивост

[Постојећи параграф 140.7 биће замењен параграфом 140.7 испод.]

- 140.7 Као основни принцип, поверљивост служи јавном интересу, јер омогућава слободан проток информација од клијента или организације у којој је запослен до професионалног рачуновође. Ипак, следи навођење околности у којима се од професионалног рачуновође захтева или се може захтевати да обелодани поверљиве информације или околности када су таква обелодањивања прикладна:
- (а) Обелодањивање је дозвољено законом и одобрено је од стране клијента или послодавца;
 - (б) 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
 - (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 организација чланица или регулаторно тело;
 - iii. Заштите професионалних интереса професионалног рачуновође у правним поступцима; или
 - iv. Испуњења техничких и стручних стандарда, укључујући и етичке захтеве.

ОДЕЉАК 150

Професионално понашање

[Постојећи параграф 150.1 биће замењен параграфом 150.1 испод.]

- 150.1 Принцип професионалног понашања обавезује све професионалне рачуновође да поштују релевантне законе и регулативу и избегавају свако понашање за које професионални рачуновођа зна или би требало да зна да може да дискредитује професију. Ово подразумева свако понашање за које би разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да негативно утиче на добру репутацију професије.

ОДЕЉАК 210

Професионално наименовање

[Параграфи од 210.1 до 210.4 заједно са насловом испод, замениће постојеће параграфе 210.1 до 210.5 и наслов изнад постојећег параграфа 210.1.]

Прихватање клијента и наставак ангажовања

- 210.1 Пре него што прихвати посао са новим клијентом, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да утврди да ли ће то прихватање створити било какву претњу која узрокује непоштовање основних принципа. Потенцијалне претње у вези са интегритетом или професионалним понашања могу на пример настати по основу питања у вези са клијентом (његовим власницима, руководиоцима или активностима), која уколико су позната могу представљати претњу која узрокује непоштовање основних принципа. Та питања укључују, на пример, незаконите активности клијента (као што је прање новца), непоштење, сумњиве праксе финансијског извештавања или друго неетичко понашање.
- 210.2 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај сваке претње и када је неопходно да примени заштитне мере, како би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво.
- Примери таквих заштитних мера подразумевају следеће:
- стицање знања и разумевања у вези са клијентом, његових власника, руководства и лица одговорних за управљање и пословне активности; или
 - обезбеђење посвећености клијента решавању дискутабилних питања, на пример посредством побољшања праксе корпоративног управљања или интерних контрола.
- 210.3 Када није могуће свести претње на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да одбије да уђе у посао са клијентом.
- 210.4 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. Препоручује се, због тога, да професионални рачуновођа у јавној пракси периодично испита одлуке о наставку ангажовања код постојећег клијента. На пример, претња по усклађеност са основним принципима може да настане услед неетичког понашања клијента као што је неприкладно управљање добитком или вредновање ставки биланса стања. Ако професионални рачуновођа у јавној пракси идентификује претњу по усклађеност са основним принципима, професионални рачуновођа треба да процени значај претње и примени заштитне мере када је неопходно, да би се претња елиминисала или свела на прихватљив ниво. Када није

могуће да се претња сведе на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да размотри прекид ангажовања уколико таква могућност није забрањена законом или регулативом.

[Параграфи од 210.6 до 210.9, биће пренумерисани у 210.5 до 210.8.]

[Постојећи параграфи 210.10 и 210.11 биће замењени параграфом 210.9 испод.]

210.9 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај свих претњи. Када је неопходно, треба применити заштитне мере у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Мере заштите обухватају следеће:

- Приликом одговора на захтев за подношење понуде, наглашавање да се, пре прихватања ангажовања, захтева контакт са садашњим или претходним рачуновођом тако да се може испитати да ли има било каквих професионалних или других разлога зашто именовање не би требало прихватити;
- Захтев да претходни рачуновођа пружи познате информације о свим чињеницама или околностима које би, по мишљењу претходног рачуновође, предложени рачуновођа морао да зна пре него што одлучи да ли да прихвати ангажовање. На пример, на први поглед очигледни разлози промене у именовању можда не одражавају у потпуности чињенице и могу указивати на неслагања клијента са садашњим рачуновођом што може утицати на одлуку о прихватању именовања; и
- Прибављање неопходних информација из других извора.

[Постојећи параграф 210.12 ће бити пренумерисан у 210.11.]

[Постојећи параграфи 210.13 и 210.14 биће замењени параграфима 210.12 и 210.13 испод.]

210.12. Садашњи рачуновођа има обавезу поштовања поверљивости информација. Да ли ће професионалном 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.

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 Одељку 140 у оквиру Дела А овог кодекса.

210.13 Професионални рачуновођа у јавној пракси, по правилу, мора да добије дозволу клијента, уколико је могуће у писаној форми, да би мо-

гао да иницира разговор са садашњим или претходним рачуновођом. Када се добије таква дозвола, садашњи или претходни рачуновођа треба да се придржава релевантних закона и других регулатива у вези са таквим захтевима. Када садашњи или претходни рачуновођа пружа информације, то треба да уради на поштен и недвосмислен начин. Уколико предложени рачуновођа није у могућности да комуницира са садашњим или претходним рачуновођом, предложени рачуновођа треба да покуша да прибави информације о свим могућим претњама које узрокују непоштовање принципа на неки други начин, као што је испитивање у вези са клијентом код трећих страна или истраживања података о вишем руководству или лицима овлашћеним за управљање.

[Параграф 210.14 испод се додаје после постојећег параграфа 210.13.]

- 210.14 У случају ревизије финансијских извештаја, професионални рачуновођа треба да тражи од претходног рачуновође да обезбеди познате информације о свим чињеницама или остале информације са којима, по мишљењу претходног рачуновође, предложени наследник 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 225.31:
- (а) Ако клијент дозволи претходном рачуновођи да обелодани такве чињенице или остале информације, претходни рачуновођа треба да то уради на поштен и недвосмислен начин.
 - (б) Уколико клијент пропусти или одбије да изда дозволу претходном рачуновођи да разговара о пословима клијента са предложеним рачуновођом, претходни рачуновођа треба да обелодани ту чињеницу предложеном рачуновођи, који треба пажљиво да размисли такав пропуст или одбијање приликом доношења одлуке о прихватању именована.

ОДЕЉАК 270

Располагање имовином клијента

.....

[Постојећи параграф 270.3 биће замењен параграфом 270.3 испод.]

270.3. Као део процедуре прихватања ангажовања и клијента у погледу услуга које могу подразумевати држање имовине клијента, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да обави одговарајућа истраживања у вези са извором такве имовине и размотри законске и регулативне обавезе. На пример, ако се установи да је имовина стечена путем нелегалних активности, као што је прање новца, настала би претња која узрокује непоштовање основних принципа. У таквим ситуацијама, професионални рачуновођа треба да примењује одредбе одељка 225.

Датум ступања на снагу

Наведене измене ступају на снагу 15. јула 2017. године. Ранија примена је дозвољена

Део Ц: ПРИМЕНЉИВ НА ЗАПОСЛЕНЕ ПРОФЕСИОНАЛНЕ РАЧУНОВОЂЕ

	<i>Страна</i>
Одељак 300 Увод	135
Одељак 310 Сукоби интереса	138
Одељак 320 Припремање и презентовање информација	141
Одељак 330 Деловање са довољно стручности	143
Одељак 340 Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука	144
Одељак 350 Подстицаји	146

ОДЕЉАК 300

Увод

- 300.1 Овај део Кодекса илуструје како се концептуални оквир садржан у Делу А у одређеним ситуацијама примењује на запослене професионалне рачуновође. Овај део не описује све околности и односе са којима запослене професионалне рачуновође могу да се сусретну, а које стварају, или могу да створе претње у погледу усаглашености са основним принципима. Стога се запослени професионални рачуновођа подстиче да буде опрезан по питању таквих околности и односа.
- 300.2 Инвеститори, повереници, запослени и други сегменти пословне заједнице, као и државна управа и јавност у ширем смислу се могу 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 у којима су запослене 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.
- 300.3 Запослени професионални рачуновођа може бити лице које ради за плату, партнер, директор (било да је на извршној позицији или не), власник-руководилац, волонтер или лице које ради за једну или више организација. Правна форма везе са организацијом у којој је запослен, уколико је има, нема утицаја на етичке одговорности које обавезују запосленог професионалног рачуновођу.
- 300.4 Запослени професионални рачуновођа има одговорност унапређења легитимних циљева организације у којој је запослен. Овај Кодекс ни у ком погледу не омета запосленог професионалног рачуновођу у адекватном извршењу његових одговорности, већ се у њему разматрају околности у којима може доћи до нарушавања усаглашености са основним принципима.
- 300.5 Запослени професионални рачуновођа може бити на вишој позицији у оквиру организације. Што је позиција виша, већа је и способност и могућност утицаја на догађаје, праксу и ставове. Од запосленог професионалног рачуновође се због тога очекује да у организацији у којој је запослен подстиче културу засновану на етици, којом се истиче значај који руководство придаје етичком понашању.
- 300.6 Запослени професионални рачуновођа не треба свесно да учествује у пословању, ангажовању или активности која нарушава или може да наруши интегритет, објективност или добру репутацију професије, и која, као резултат тога, није у складу са основним принципима.
- 300.7 Усклађеност са основним принципима потенцијално може бити угрожена широким спектром околности и односа. Претње се могу сврстати у једну или више следећих категорија:

- (а) Лични интерес;
- (б) Самоконтрола;
- (ц) Заступање;
- (д) Присност; и
- (е) Заstraшивање.

О овим претњама које узрокују непоштовање принципа се више говори у Делу А овог кодекса.

- 300.8 Примери околности које могу узроковати претње по основу личног интереса за запослене професионалне рачуновође обухватају следеће ситуације:
- Поседовање финансијских интереса или примање зајмова и гаранција од организације послодавца.
 - Учествовање у подстицајним компензационим споразумима које нуди организација послодавца.
 - Недозвољено коришћење имовине за личне потребе.
 - Забринутост за сигурност запослења.
 - Комерцијални притисак изван организације послодавца.
- 300.9 Пример околности која ствара претњу по основу самоконтроле за запосленог професионалног рачуновођу је одређивање одговарајућег рачуноводственог поступка за одређену пословну комбинацију, након што је припремио студију изводљивости која подржава одлуку о стицању.
- 300.10 Приликом унапређивања легитимних задатака и циљева организација у којима раде, запослене професионалне рачуновође могу промовисати позицију организације, под условом да ниједна изјава није лажна или обмањујућа. Такве активности обично не стварају претњу по основу заступања.
- 300.11 Примери околности које могу створити претње по основу присности за запосленог професионалног рачуновођу обухватају следеће ситуације:
- Одговорност за финансијско извештавање организације послодавца када блиски сродник или члан уже породице запослен у том ентитету доноси одлуке које утичу на финансијско извештавање ентитета.
 - Дуготрајна сарадња са пословним партнерима која утиче на пословне одлуке.
 - Прихватање поклона или повлашћеног третмана, осим уколико је њихова вредност незнатна и безначајна.
- 300.12 Примери околности које могу створити претње по основу заstraшивања обухватају следеће ситуације:
- Претња отпуштањем или смењивањем запосленог професионалног рачуновође или члана уже породице или блиског сродника због неслагања у вези са применом рачуноводственог принципа

или начина на који финансијска информација треба да буде обелодањена.

- Доминантна личност која покушава да утиче на процес доношења одлука, на пример у погледу склапања уговора или примене рачуноводственог принципа.

300.13 Заштитне мере којима се претње, са којима се сусрећу, запослене професионалне рачуновође могу отклонити или свести на прихватљив ниво сврставају се у две категорије:

- (а) Заштитне мере које су установљене од стране професије, законодавства или регулативе; и
- (б) Заштитне мере радног окружења.

Примери Заштитних мера установљених од стране професије, законодавства или регулативе детаљно су описани у параграфу 100.14 Делу А овог Кодекса.

300.14 Мере заштите у радном окружењу обухватају следеће:

- Систем корпоративног надзора или друге надзорне структуре организације послодавца.
- Етика и кодекс понашања организације послодавца.
- Процедуре запошљавања организације послодавца којима се истиче значај запошљавања компетентног особља високог квалитета.
- Јакe интерне контроле.
- Адекватни дисциплински поступци.
- Стил руковођења којим се наглашава значај етичког понашања и очекивања етичког понашања запослених.
- Политике и процедуре примене и надзора квалитета рада запослених.
- Правовремена комуникација и информисање о политикама и процедурама организације послодавца, укључујући све промене, свих запослених као и одговарајућа обука и едукација у вези таквих политика и процедура.
- 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.
- Консултовање са другим одговарајућим професионалним рачуновођом.

300.15 У околностима у којима запослени професионални рачуновођа верује да ће се неетичко понашање или деловање других наставити у оквиру организације послодавца, запослени професионални рачуновођа треба да размотри неопходност правног савета. У екстремним ситуацијама у којима су све расположиве мере заштите исцрпљене и када није могуће одређену претњу свести на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа може закључити да је прикладно да напусти организацију у којој ради.

ОДЕЉАК 310

Сукоби интереса

310.1 Запослени професионални рачуновођа може се суочити са сукобом интереса када предузима одређену професионалну активност. Сукоб интереса ствара претњу по основу објективности и може узроковати претње по основу осталих основних принципа. Овакве претње могу настати када:

- Професионални рачуновођа предузима професионалну активност повезану са одређеном материјом за две или више страна чији интереси у погледу те материје у сукобу; или
- Интереси професионалног рачуновође у погледу одређене материје и интереси страна за које професионални 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.

310.2 Примери ситуација у којима може да настане сукоб интереса обухватају следеће:

- Ангажовање на руководећој или управљачкој позицији за две организације послодавца и прибављање поверљивих информација од једне организације послодавца које би професионални рачуновођа могао да употреби у корист или на штету друге организације послодавца.
- Предузимање професионалне активности за две стране у партнерству које ангажују професионалног рачуновођу да им помогне да раскину партнерство.
- Припрема финансијских информација за одређене чланове руководства ентитета у којем је запослен професионални рачуновођа, а који настоје да предузму откуп власништва.
- Одговорност за одабир добављача за организацију у којој је запослен рачуновођа када члан уже породице професионалног 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 конкретних инвестиција повећати вредност портфолија личних инвестиција професионалног рачуновође или члана његове уже породице.

310.3 При идентификовању и процени интереса и односа који могу да креирају сукоб интереса и имплементацији мера заштите, по потреби, за отклањање или свођење претњи по основу усклађености са основним принципима на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа треба да примењује професионално расуђивање и да

има на уму све интересе и односе за које би разумна и обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да могу да угрозе усклађеност са основним принципима.

- 310.4 При решавању сукоба интереса, запослени професионални рачуновођа се подстиче да тражи смернице унутар организације у којој је запослен или од других, као што је професионална организација, правни саветник или други професионални рачуновође. При обелодањивању или размени информација у овире организације у којој је запослен или тражења смерница од трећих страна, професионални рачуновођа треба да има на уму основни принцип поверљивости.
- 310.5 Ако претња која је узрокована сукобом интереса није на прихватљивом нивоу, запослени професионални рачуновођа треба да примени мере заштите за отклањање претње или њено свођење на прохватљив ниво. Ако мере заштите не могу да сведу претњу на прихватљиви ниво, професионални рачуновођа треба да одбије да предузме или да прекине професионалну активност која би имала за резултат сукоб интереса; или треба да прекине релевантне односе или да се дистанцира од релевантних интереса како би се претња отклонила или свела на прихватљив ниво.
- 310.6 При идентификовању да ли сукоб интереса постоји или може да настане, запослени професионални рачуновођа треба да предузме одговорне кораке за утврђивање:
- Природе релевантних интереса и односа између страна које учествују; и
 - Природе активности и њихове импликације по релевантне стране.
- Природа активности и релевантних интереса и односа могу се мењати током времена. Професионални рачуновођа треба да настави да прати промене за сврхе идентификовања околности које могу да узрокују сукоб интереса.
- 310.7 Уколико се идентификује сукоб интереса, запослени професионални рачуновођа треба да процени:
- Значај релевантних интереса или односа; и
 - Значај претњи које су настале услед предузимања једне или више професионалне активности. Начелно, што је директнија веза између професионалне активности и материје око које су интереси страна у сукобу, значајнија ће бити претња по основу објективности и усклађености са осталим основним принципима.
- 310.8 Запослени професионални рачуновођа треба да примењује мере заштите, по потреби, ради отклањања претњи по основу усклађености са основним принципима које су узроковане сукобом интереса, или њиховог свођења на прихватљив ниво.

У зависности од околности које узрокују сукоб интереса, може бити прикладно применити једну или више наведених мера заштите:

- Реструктурирање или сегрегација одређених одговорности и задужења.
- Тражење одговарајућег надзора, на пример, поступање под супервизијом извршног или неизвршног директора.
- Повлачење из процеса доношења одлука везано за материју која узрокује сукоб интереса;
- Консултовање са трећим странама, као што је професионална организација, правни саветник или други професионални рачуновођа.

- 310.9 Поред тога, начелно је неопходно обелоданити природу сукоба релевантним странама, укључујући одговарајуће нивое у оквиру организације послодавца, и, када су неопходне мере заштите за свођење претње на прихватљив ниво, тражење њиховог пристанка да запослени професионални рачуновођа предузме професионалну активност. У одређеним околностима, пристанак може да се имплицира из понашања стране, при чему професионални рачуновођа има довољно доказа да закључи да су стране упознате са околностима од почетка и да су прихватиле сукоб интереса ако нису изнеле приговор на постојање сукоба.
- 310.10 Када је обелодањивање усмено, или је пристанак усмен или се имплицира, запослени професионални рачуновођа се подстиче да документује природу околности које узрокују сукоб интереса, заштитне мере које су примењене ради свођења претњи на прихватљиви ниво и добијени пристанак.
- 310.11 Запослени професионални рачуновођа може се суочити са другим претњама по основу усклађености са основним принципима. Ово може да се догоди, на пример, приликом припремања или презентовања финансијских информација као резултат непримереног притиска од стране других унутар организације послодавца или финансијских, пословних или личних интереса које блиски сродник или члан уже породице професионалног рачуновође има у организацији послодавца. Смернице за управљање оваквим претњама обухваћене су у Одељцима 320 и 340 Кодекса.

ОДЕЉАК 320

Припремање и презентовање информација

- 320.1 Запослене професионалне рачуновође су често укључене у припремање и извештавање о информацијама које могу бити јавно објављене или коришћене од стране лица у оквиру или изван организације послодавца. Такве информације могу обухватати финансијске или управљачке информације, на пример, прогнозе и буџети, финансијски извештаји, разматрања и анализе руководства, и изјаве руководства за потребе ревизора током ревизије финансијских извештаја ентитета. Запослени професионални рачуновођа треба да припрема или презентује такве информације праведно, поштено и у складу са релевантним професионалним стандардима тако да информација буде разумљива у свом контексту.
- 320.2 Запослени професионални рачуновођа који је у организацији послодавца одговоран за припрему или одобравање финансијских извештаја опште намене треба да се постара да ти финансијски извештаји буду представљени у складу са применљивим стандардима финансијског извештавања.
- 320.3 Запослени професионални рачуновођа би требало да предузме одговарајуће поступке да информације за које је одговоран:
- (а) Јасно описују праву природу пословних трансакција, имовине или обавеза;
 - (б) Класификује и евидентира информације правовремено и на одговарајући начин; и
 - (ц) Представља чињенице прецизно и потпуно по свим важним аспектима.
- 320.4 Претње које узрокују непоштовање основних принципа, на пример, претње по основу личног интереса или застрашивања у вези са објективношћу или професионалном стручношћу и дужном пажњом, настају када се на запосленог професионалног рачуновођу врши притисак (било екстерни, било могућношћу остварења личне добити) да учествује директно у обмањујућем информисању или да учествује у обмањујућем информисању путем деловања других.
- 320.5 Значај таквих претњи зависи од фактора као што су извор притиска и корпоративна култура у оквиру организације послодавца. Запослени професионални рачуновођа треба да има на уму принцип интегритета, који намеће обавезу за све професионалне рачуновође да буду директни и искрени у свим професионалним и пословним односима. У случајевима када претње настају из споразума о компензацијама и подстицајима, релевантне су смернице у одељку 340. и.
- 320.6 Значај претње треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања или свођења претње на прихватљив ниво. Такве мере заштите обухватају консултације са надређенима у оквиру организације послодавца, са Комитетом за ревизију или лицима

овлашћеним за управљање те организације, или релевантном професионалном организацијом.

- 320.7 У случајевима када није могуће свести одређену претњу на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа треба да одбије да и даље буде повезан са информацијама које запослени професионални рачуновођа сматра обмањујућим. Запослени професионални рачуновођа је можда, без свог сазнања, био повезан са обмањујућим информацијама. Одмах по сазнању, запослени професионални рачуновођа треба да предузме кораке за дистанцирање од таквих информација. При утврђивању да ли је неопходно објављивање околности изван организације, запослени професионални рачуновођа може да размотри прибављање правног савета. Такође, запослени професионални рачуновођа може размотрити подношење оставке.

ОДЕЉАК 330

Деловање са довољно стручности

- 330.1 Основни принцип професионалне стручности и дужне пажње захтева да запослени професионални рачуновођа прихвати задатке за које поседује, или може стећи, довољан степен обучености или искуства. Запослени професионални рачуновођа не треба да послодавца намерно наводи на погрешне закључке у вези са степеном стручности или искуства које поседује, нити треба да се устручава од тражења стручног савета или помоћи када је то неопходно.
- 330.2 Околности које стварају претњу која угрожава способност запосленог професионалног рачуновође да извршава своје обавезе са одговарајућим степеном професионалне стручности и дужне пажње обухватају:
- Недовољно време за адекватно извршавање и комплетирање релевантних обавеза.
 - Непотпуне, ограничене, или из другог разлога неодговарајуће, информације неопходне за адекватно извршавање обавеза.
 - Недовољност искуства, обучености и/или образовања;
 - Недовољност ресурса за адекватно извршавање обавеза.
- 330.3 Значај претње зависи од фактора као што је обим у коме запослени професионални рачуновођа ради са другима, релативног положаја у послу и степена надзора и прегледа одређеног посла. Значај претњи треба проценити и, по потреби применити мере заштите ради отклањања или свођења претњи на прихватљив ниво. Примери таквих мера заштите обухватају:
- Стицање додатних савета или обуке.
 - Обезбеђивање одговарајућег времена за извршавање релевантних обавеза.
 - Помоћ од стране лица које има неопходну стручност.
 - Консултовање, када је то прикладно са:
 - Надређенима у оквиру организације послодавца;
 - Независним стручњацима; или
 - Релевантном професионалном организацијом.
- 330.4 Када се претње не могу отклонити или свести на прихватљив ниво, запослени професионални рачуновођа одлучује да ли треба да одбије извршавање спорних дужности. Уколико запослени професионални рачуновођа одлучи да је одбијање оправдано, разлози којима се водио треба да буду јасно објашњени.

ОДЕЉАК 340

Финансијски интереси, накнаде и подстицаји повезани са финансијским извештавањем и доношењем одлука

- 340.1 Запослене професионалне рачуновође могу имати финансијске интересе, укључујући оне који произилазе из споразума о накнадама и подстицајима, 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. На пример, претње по основу личног интереса, у погледу објективности или поверљивости, могу бити створене постојањем мотива и могућношћу манипулације вредним информацијама у циљу остваривања финансијске користи. Примери околности које могу узроковати претње по основу личног интереса укључују ситуације у којима запослени професионални рачуновођа или блиски сродник или члан уже породице:
- Има директни или индиректни финансијски интерес у организацији послодавца, а на вредност тог финансијског интереса директно се може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - Има право на бонус повезан са добити, а на вредност тог бонуса директно се може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - Има, директно или индиректно, право на одложено учешће у бонусу или право куповине акција у организацији послодавца, на чију вредност се директно може утицати одлукама које доноси запослени професионални рачуновођа;
 - На други начин учествује у споразумима о накнадама којима се подстиче остваривање циљних перформанси 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.
- 340.2 Претње по основу личног интереса које настају из споразума о накнадама или подстицајима могу се додатно закомпликовати притиском од стране надређених или колега у организацији послодавца који учествују у истим споразумима. На пример, овакви споразуми често омогућавају да се учесницима доделе акције у организацији послодавца по врло малој цени за запосленог или бесплатно под условом да су испуњени одређени критеријуми у погледу перформанси. У неким случајевима, вредност додељених акција може бити значајно већа од основне зараде запосленог професионалног рачуновође.
- 340.3 Запослени професионални рачуновођа не треба да манипулише информацијама нити да користи поверљиве информације за остваре-

ње личне добити или финансијске добити других. Што је позиција на којој се запослени професионални рачуновођа налази вишег ранга, то је већа могућност и прилика да утиче на финансијско извештавање и доношење одлука и већи је притисак који може да постоји од стране надређених и колега да се манипулише информацијама. У оваквим ситуацијама, запослени професионални рачуновођа треба нарочито да има на уму принцип интегритета, који намеће обавезу за све професионалне рачуновође да буду директни и искрени у свим професионалним и пословним односима.

340.4 Значај сваке претње узроковане финансијским интересима, треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања претње или њеног свођења на прихватљив ниво. При процени значаја претње, и, по потреби, одређивања одговарајућих мера заштите које треба применити, запослени професионални рачуновођа треба да процени природу интереса. Ово обухвата процену значаја интереса. Оно што се сматра значајним интересом зависиће од личних околности. Примери таквих заштитних мера обухватају:

- Политике и процедуре рада комисије која је независна у односу на руководство, а која би утврдила ниво или форму накнада намењених вишем руководству.
- Обелодањивање свих релевантних интереса, као и свих планова за остваривање права или трговину релевантним акцијама, лицима овлашћеним за управљање у организацији послодавца, у складу са свим интерним политикама.
- Консултовање, када је то адекватно, са надређенима у оквиру организације послодавца.
- Консултовање, када је то адекватно, са лицима овлашћеним за управљање у организацији послодавца или релевантном професионалном организацијом.
- Интерне и екстерне ревизијске процедуре.

Континуирану едукацију у вези са етичким питањима и законским ограничењима, и другом регулативом у вези са потенцијално нелегалним инсајдерским трговањем.

ОДЕЉАК 350

Подстицаји

Примање понуда

- 350.1 Запосленом професионалном рачуновођи, његовом блиском сроднику или члану уже породице могу бити понуђени извесни подстицаји. Подстицаји могу имати различиту форму, укључујући поклоне, гостопримство, повлашћени третман и неприкладно позивање на пријатељство или лојалност.
- 350.2 Нуђење извесних подстицаја може створити претње које узрокују непоштовање основних принципа. Када је запосленом професионалном рачуновођи, или његовом блиском сроднику или члану уже породице понуђена нека врста подстицаја, ту ситуацију треба проценити. Претње по основу личног интереса у вези са објективношћу или поверљивошћу настају када се изврши подстицај као покушај остваривања утицаја на активности или одлуке, охрабрења незаконитог или непоштеног понашања или прибављања поверљиве информације. Претње по основу застрашивање у погледу објективности или поверљивости настају уколико се такав подстицај прихвати, а праћен је претњама да ће се понуда изнети у јавност и нарушити репутација запосленог професионалног рачуновође и његовог блиског сродника или члана уже породице.
- 350.3 Постојање и значај било којих претњи зависи од природе, вредности и намере која је у суштини понуде. Уколико би разумна и обавештене трећа страна одмеравањем свих специфичних чињеница и околности сматрала подстицај безначајан и да није постојала намера подстицања неетичног понашања, запослени професионални рачуновођа може закључити да је та понуда учињена у уобичајеном току пословања и генерално може закључити да не постоји значајна претња која узрокује непоштовање основних принципа.
- 350.4 Значај свих претњи треба проценити и по потреби применити мере заштите ради отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Када претње не могу бити отклоњене или сведене на прихватљив ниво применом мера заштите, запослени професионални рачуновођа не би требало да прихвати одређени подстицај. Како стварне или потенцијалне претње непоштовања основних принципа, не настају само прихватањем неког подстицаја, већ и на основу чињенице да је учињена нека понуда, треба усвојити додатне мере заштите. Запослени професионални рачуновођа треба да процени ризик везан за све такве понуде и утврди да ли би требало предузети један или више следећих поступака:
- (а) Обавештавање вишег руководства или лица овлашћених за управљање организацијом послодавца одмах по добијању такве понуде;
 - (б) Информисање треће стране о одређеној понуди – на пример, стручно тело или послодавца особе која је наступила са понудом;

запослени професионални рачуновођа, међутим, може да размотри тражење правног савета пре предузимања једног таквог корака; и

- (ц) информисање блиских сродника или чланова уже породице о релевантним претњама и мерама заштите, уколико су потенцијално у позицији у којој могу добити понуде у виду подстицаја, на пример понуду у погледу њиховог запослења; и
- (д) Обавештавање виших нивоа руководства или лица овлашћених за управљање организацијом послодавца уколико су блиски сродници или чланови уже породице запослени код конкуренције или потенцијалних снабдевача организације.

Вршење понуда

- 350.5 Запослени професионални рачуновођа може бити у ситуацији у којој се од њега очекује, или је под притиском, да понуди подстицаје како би утицао на мишљење или на процес доношења одлука неког појединца или организације, односно, како би стекао поверљиву информацију.
- 350.6 Таква врста притиска може потицати из саме организације послодавца, на пример, од колеге или надређеног. Такође може доћи и од особе ван организације или друге организације која сугерише акције или пословне одлуке које би омогућиле стицање предности за организацију, и при том вероватно утицало на запосленог професионалног рачуновођу на неодговарајући начин.
- 350.7 Запослени професионални рачуновођа не треба да нуди подстицај којим би неадекватно утицао на професионално расуђивање треће стране.
- 350.8 Када притисак да се понуди неетички подстицај долази из организације послодавца, професионални рачуновођа треба да поштује принципе и смернице који се тичу решавања етичког конфликта, а које су дате у Делу А овог кодекса.

ДЕФИНИЦИЈЕ

У овом *Етичком кодексу за професионалне рачуновође* наведени изрази имају следећа значења:

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 Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања, а који описују елементе и циљеве ангажовања на основу којег се пружа уверавање и идентификују ангажовања за која се примењују Међународни стандарди ревизије (ISA), Међународни стандарди ангажовања прегледа (ISRE) и Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE).
Ангажовање прегледа	Ангажовање на основу којег се пружа уверавање, а које се спроводи у складу са Међународним стандардима ангажовања прегледа, 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 оквиром 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 оквиром финансијског извештавања, као што је ангажовање спроведено у складу са Међународним стандардима ревизије. То подразумева статутарну ревизију, односно ревизију чије се спровођење захтева законом.
Блиски сродник	Родитељ, дете или брат или сестра, неко ко није члан уже породице.

Директни финансијски интерес	<p>Финансијски интерес који се поседује:</p> <p>(а) директно и под контролом је појединца или ентитета (укључујући она којима управљају други на дискреционој основи); или</p> <p>(б) индиректно путем колективног улагања, фонда или другог посредника над којим појединац или ентитет има контролу или могућност утицања на одлуке о улагању.</p>
Директор или руководилац	Лица задужена 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 котирани на признатој берзи, или су дати на тржиште по правилима признате берзе или другог еквивалентног тела.
Ентитет од јавног интереса	<p>(а) Ентитет котиран на берзи; и</p> <p>(б) сваки ентитет:</p> <p>(i) дефинисан од стране закона и регулативе као ентитет од јавног интереса; или</p> <p>(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.</p>
Запослени професионални рачуновођа	Професионални рачуновођа запослен или ангажован на извршном или неизвршном радном месту у привреди, јавном сектору, образовању, непрофитном сектору, регулаторним или професионалним телима, или професионални рачуновођа који ради по уговору са таквим ентитетима.
Индиректни финансијски интерес	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.

Канцеларија	Посебна подгрупа у оквиру фирме, организована по географској или радној линији.
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.
Клијент чији се преглед врши	Ентитет који је предмет ангажовање прегледа које спроводи фирма.
Кључни партнер ревизије	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.
Лица овлашћена за управљање	Лице(а) или организација(е) (на пример, повереник корпорације а corporate trustee) одговорни за 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.
Мрежа	Већа структура која: <ul style="list-style-type: none"> (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	<p>Независност је:</p> <p>(а) Независност мишљења – Начин мишљења који омогућава изражавање закључака без утицаја, који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионални скептицизам.</p> <p>(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.</p>
Партнер на ангажовању	<p>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.</p>
Повезани ентитет	<p>Ентитет који има бар једну од следећих веза са клијентом:</p> <p>(а) има директну или индиректну контролу над клијентом под условом да је клијент значајан за тај ентитет;</p> <p>(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;</p> <p>(ц) над којим клијент има директну или индиректну контролу;</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>
Преглед контроле квалитета ангажовања	<p>Процес, који има за циљ да обезбеди објективну евалуацију, пре него што се објави извештај о значајним расуђивањима, која је тим на ангажовању донео и о закључцима до којих је дошао при формулисању извештаја.</p>

Прихватљиви ниво	Ниво на којем разумна и добро обавештена трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у датом тренутку, може да закључи да усаглашеност са основним принципима није угрожена.
Професионална активност	Активност у 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).
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. Овај термин се, такође, користи када се мисли на фирму професионалних рачуновођа у јавној пракси.
Ревизијски тим	<p>(а) Сви чланови тима на ангажовању ревизије;</p> <p>(б) Сва остала лица у оквиру фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања ревизије, укључујући:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 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 вишим нивоима почев од партнера на ангажовању па све до особе која је виши или руководећи партнер фирме (извршни руководица, или еквивалентно томе); (ii) лица која пружају консултације, које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и (iii) лица која врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и <p>(ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која директно могу да утичу на ангажовање ревизије.</p>

Рекламирање	Јавно објављивање информација у вези са услугама или вештинама професионалних рачуновођа у јавној пракси које се врши ради добијања послова.
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.
Садашњи рачуновођа	Професионални рачуновођа запослен у јавној пракси који је тренутно именован на функцију ревизора или обавља рачуноводствене, пореске, консултанске или сличне професионалне услуге за клијента.
Тим који ради на прегледу	(а) сви чланови тима који ради на ангажовању прегледа; и (б) сва остала лица унутар фирме која могу директно да утичу на исход ангажовања прегледа укључујући лица која: (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 руководиоца, или еквивалентно томе); (ii) пружају консултације које се тичу техничких или специфичних питања, трансакција или догађаја у вези са ангажовањем; и (iii) врше контролу квалитета ангажовања, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања; и (ц) Сва лица у оквиру фирме у мрежи која могу директно да утичу на ангажовање прегледа.

Тим на ангажовању	<p>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.</p> <p>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.), Коришћење резултата рада интерне ревизије.</p>
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> <ul style="list-style-type: none"> (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. (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 (iii) Лица која врше контролу квалитета ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући лица која врше преглед контроле квалитета ангажовање.
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 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.
Финансијски извештаји специјалне намене	Финансијски извештаји састављени у складу са оквиром финансијског извештавања, осмишљени да одговоре на потребе за финансијским информацијама посебно одређених корисника.
Фирма	<ul style="list-style-type: none"> (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.
Фирма у мрежи	Фирма или ентитет који припада мрежи.

Датум ступања на снагу

Овај Кодекс је на снази.

ИЗМЕНЕ КОДЕКСА – ОДГОВОР НА НЕУСКЛАЂЕНОСТ СА ЗАКОНИМА И РЕГУЛАТИВОМ

САДРЖАЈ

	<i>Страна</i>
Одељак 225 Одговор на неусклађеност са законима и регулативом	158
Одељак 360 Одговор на неусклађеност са законима и регулативом.	172
Одељак 100 Увод и основни принципи	182
Одељак 140 Поверљивост	183
Одељак 150 Професионално понашање.	184
Одељак 210 Професионално именоване	185
Одељак 270 Располагање имовином клијента	188
Датум ступања на снагу.	188

ОДЕЉАК 225

Одговор на неусклађеност са законима и регулативом

Сврха

- 225.1 Професионални рачуновођа у јавној пракси може да се сретне са или буде упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са законима и регулативом у току пружања професионалне услуге клијенту. Сврха овог одељка је дефинисање одговорности професионалног рачуновође када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност и усмеравање професионалног рачуновође при процењивању импликација датог питања и могућих праваца деловања приликом одговарања на то питање. Овај одељак се примењује без обзира на природу клијента, укључујући да ли је клијент ентитет од јавног интерес или не.
- 225.2 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине поступци пропуста или поступци, намерни или ненамерни, које је починио клијент, или лица овлашћена за управљање, руководство или неки други појединац који ради за клијента или по инструкцијама клијента, а који су у супротности са важећим законима или регулативом.
- 225.3 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које усмеравају професионалне рачуновође 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 захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу, као и забрану упозоравања клијента пре обелодањивања, на пример, у складу са законима који се односе на спречавање прања новца.
- 225.4 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.

Делокруг

- 225.5 У овом одељку установљава се приступ који предузима професионални рачуновођа који се сусреће са или је упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са:
- Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјало значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима клијента; и
 - 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 избегававање материјално значајних казни.
- 225.6 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.
- 225.7 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.
- 225.8 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на клијента, његове стејкхолдере и ширу јавност, не захтева се да буде усклађен са овим одељком у погледу оваквих питања.

225.9 Овај одељак се не бави:

- (а) Недоличним понашањем појединача које није повезано са пословним активностима клијента; и
- (б) Неусклађеношћу других лица која не спадају у клијенте или лица овлашћена за управљање, руководство или друге појединце који раде за клијента или по његовим инструкцијама. 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 клијента и лица овлашћених за управљање

225.10 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 клијента, лица овлашћеног за управљање ентитета, члана руководства или било ког другог појединца који ради по инструкцијама клијента.

Одговорности професионалног рачуновође у јавној пракси

225.11 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, имајући на уму разумевање од стране професионалног рачуновође природе питања и потенцијалне штете по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Ревизије финансијских извештаја

Стицање разумевања о питању

225.12 Уколико професионални рачуновођа који је ангажован да изврши ревизију финансијских извештаја, постане упознат са информацијама које се односе на случај неусклађености или сумње на неусклађеност, било у току спровођења ангажовања или преко информација које су му обезбедиле друге стране, професионални рачуновођа треба да стекне разумевање о питању, укључујући природу поступка и околности у којима се десио или може да се деси.

225.13 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али 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. У зависности од природе и значаја 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.

- 225.14 Уколико професионални рачунођа 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 ушраваљање.
- 225.15 Овакви разговори се врше ради бољег разумевања од стране професионалног рачуновође чињеница и околности које су релевантне за питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже питање.
- 225.16 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 дослуха.
 - Потенцијалне последице.
 - Да ли је тај ниво руководства у могућности да истражи питање и предузме одговарајуће мере.
- 225.17 Одговарајући ниво руководства је обично најмање један ниво изнад особе или особа које су укључене или потенцијално укључене у спорно питање. 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. Професионални рачуновођа такође може да размотри дискутовање о датом питању са интерним ревизорима, тамо где је применљиво. У контексту групе, одговарајући ниво може бити руководство ентитета који има контролу над клијентом.

Решавање питања

- 225.18 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 десио; или
- (ц) Обелодањивања питања одговарајућем надлежном органу када се то захтева законом или прописима или када се сматра да је неопходно у јавном интересу.
- 225.19 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. Уколико не, професионални рачуновођа може сугерисати одговарајуће изворе информација или препоручити да прибаве правни савет.
- 225.20 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. У овом погледу, неки закони и регулатива могу прописивати период у оквиру којег треба поднети извештај; 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.

Комуникација у контексту група

- 225.21 Од професионалног рачуновође се може тражити:
- (а) За сврхе ревизије финансијских извештаја групе, од стране тима на ангажовању групе да обави рад на финансијским информацијама повезаним са компонентом групе; или
- (б) Да буде ангажован у спровођењу ревизије финансијских извештаја компоненте за сврхе које не спадају у ревизију групе, на пример, законски обавезна (статутарна) ревизија.

У случајевима када професионални рачуновођа постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност у погледу компоненте у било ком од случајева, професионални рачуновођа треба, поред одговарања на питање у складу са одредбама овог одељка, да саопшти то питање партнеру ангажовања на нивоу групе осим уколико то није забрањено законом или регулативом. На овај начин се омогућава партнеру ангажовања на нивоу групе да буде информисан о питању и да утврди, у контексту ревизије групе, да ли, и уколико је одговоран потврдан, како питање треба да се реши у складу са одредбама у овом одељку.

225.22 У случају када партнер ангажовања на нивоу групе постане упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност, у току ревизије финансијских извештаја групе, укључујући и информисаност о оваквом питању у складу са параграфом 225.21, партнер ангажовања на нивоу групе треба, поред одговарања на питање у контексту ревизије групе у складу са одредбама овог одељка, да размотри да ли то питање може бити релевантно за једну или више компонената:

- (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.

Уколико је то случај, партнер ангажовања на нивоу групе треба да предузме кораке за саопштавање неусклађености или сумње на неусклађеност лицима која обављају рад над компонентама групе где то питање може бити релевантно, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Уколико је неопходно у погледу подпараграфа (б), треба извршити одговарајуће упите (било руководства или из јавно доступних информација) о томе да ли релевантна компонента(е) подлеже ревизији и, уколико подлеже, да се у мери у којој је то изводљиво, утврди идентитет ревизора. 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.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

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

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

- Је одговор благовремен.
- Је неусклађеност или сумња на неусклађеност адекватно истражена.
- Су предузете, или се предузимају, 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.

225.25 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.

- 225.26 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 овлашћена 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 штити по интересе ентитета, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.
- 225.27 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.
- 225.28 При утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима, професионални рачуновођа треба да практикује професионално просуђивање и да узме у обзир да ли је 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.
- 225.29 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.
- 225.30 У случајевима када професионални рачуновођа утврди да би повлачење из ангажовања и професионалне сарадње било прикладно, то не би представљало 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, те повлачење може бити једини доступан правац деловања.

- 225.31 У случајевима када се професионални рачуновођа повукао из професионалне сарадње у складу са параграфима 225.25 и 225.29, професионални рачуновођа треба, на захтев предложеног рачуновође који га наслеђује, да обезбеди све чињенице и друге информације које се односе на идентификовану или сумњу на неусклађеност са којима, према мишљењу претходног рачуновође, рачуновођа који га наслеђује треба да буде упознат пре него што одлучи да ли ће прихватити ангажовање ревизије. Претходни рачуновођа треба тако да поступи упркос параграфу 210.14, осим уколико то није забрањено законом или регулативом. Уколико предложени рачуновођа који га наслеђује није у могућности да комуницира са претходним рачуновођом, предложени рачуновођа који га наслеђује треба да предузме разумне кораке за прибављање информација о околностима промене именовања на друге начине, као што је путем упита трећих страна или истраживања информација о руководству или о лицима овлашћеним за управљање.
- 225.32 Будући да разматрање питања може подразумевати комплексну анализу и просуђивања, професионални рачуновођа може разматрати интерни консалтинг, прибављање правног савета у циљу разумевања опција професионалног рачуновође, као и професионалне или законске импликације предузимања одређеног правца деловања, или консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Утврђивање да ли треба обелоданити питање одговарајућем надлежном органу

- 225.33 Обелодањивање питања одговарајућем надлежном органу било би забрањено уколико би то било у супротности са законом или регулативом. У супротном, сврха обелодањивања је да се омогући одговарајућем надлежном органу да покрене истрагу питања и предузимање мера у јавном интересу.
- 225.34 Утврђивање да ли треба извршити овакво обелодањивање зависи конкретно од природе и обима стварне или потенцијалне штете која је узрокована или може бити узрокована датим питањем 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 вероватноћа да ће ентитет продавати производе који су штетни по јавно здравље или безбедност.
- Ентитет промовише план својим клијентима који ће им помоћи у избегавању плаћања пореза.

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, 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 постоје 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 убуњиваче.
- Да ли постоје стварне или потенцијалне претње по физичку безбедност професионалног рачуновође или других лица.

225.35 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 повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Професионални рачуновођа такође треба да размотри да ли је прикладно информисати клијента о намерама професионалног рачуновође пре обелодањивања питања.

225.36 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може постасти 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 питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање ентитета, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се

сматрати повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса.

Документација

- 225.37 У погледу идентификоване или сумње на неусклађеност која спада у делокруг овог одељка, професионални рачуновођа треба, поред усклађености са захтевима везаним за документацију под применљивим стандардима ревизије, да документује:
- Начин на који је руководство, и, тамо где је прикладно, лица овлашћена за управљање одговорило на питање.
 - Правце деловања које је професионални рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео имајући на уму становиште разумне и добро информисане треће стране.
 - Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 225.25.
- 225.38 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

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

- 225.40 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да поседује ниво познавања закона и регулативе који је изван нивоа који се захтева за професионалну услугу за коју је професионални рачуновођа ангажован. Да ли одређени поступак представља стварну неусклађеност коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. 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.
- 225.41 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, и, ако професионални рачуновођа има приступ и ако је прикладно, са лицима овлашћеним за управљање.
- 225.42 Овакви разговори имају улогу да појасне разумевање професионалног рачуновође о чињеницама и околностима који су релевантни за питање и његове потенцијалне последице. Разговор такође може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да истраже дато питање.
- 225.43 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

- 225.44 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије клијенту ревизије фирме, или једној од компонената клијента ревизије фирме, професионални 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, или, у одсуству оваквих протокола и процедура, директно партнеру у ангажовању ревизије.
- 225.45 Уколико професионални рачуновођа пружа услугу која није услуга ревизије клијенту ревизије фирме у мрежи или једној од компонената клијента ревизије фирме у мрежи, професионални рачуновођа треба да размотри да ли да саопшти неусклађеност или сумњу на не-

усклађеност фирми у мрежи. У случају када се обави комуникација, она треба да буде у складу са протоколима или процедурама мреже, или, у одсуству оваквих протокола и процедура, директно партнеру у ангажовању ревизије.

225.46 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.

225.47 Фактори који су релевантни за разматрање комуникације у складу са параграфима 225.45 и 225.46 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.

225.48 У свим случајевима, комуникација треба 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

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

225.50 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.

225.51 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.

225.52 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.

225.53 Уколико професионални рачуновођа утврди да је обелодањивање неусклађености или сумње на неусклађеност одговарајућем надлежном органу адекватан правац деловања у датим околностима, то се неће сматрати повредом дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи. Професионални рачуновођа такође треба да размотри да ли је прикладно информисати клијента о намерама професионалног рачуновође пре обелодањивања питања.

225.54 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 питању са руководством или лицима овлашћеним за управљање ентитета, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се сматрати повредом дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса.

225.55 Професионални рачуновођа може разматрати интерни консалтинг, прибављање правног савета у циљу разумевања опција професионалног рачуновође, као и професионалне или законске импликације предузимања одређеног правца деловања, или консултовање на поверљивој основи са регулаторним или професионалним телом.

Документација

225.56 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност која спада у делокруг овог одељка, подстиче се да професионални рачуновођа документује:

- Питање.
- Резултате разговора са руководством и, где је применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама.
- Начин на који су руководство, и, где је применљиво, лица овлашћена за управљање одговорили на питање.
- Правце деловања које је професионални рачуновођа разматрао, просуђивања и одлуке које је донео.
- Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 225.49.

ОДЕЉАК 360

Одговор на неусклађеност са законима и регулативом

Циљ

- 360.1 Запослени професионални рачуновођа може да се сретне са или буде упознат са неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност са законима и регулативом у току вршења својих професионалних активности. Сврха овог одељка је дефинисање одговорности професионалног рачуновође када се сусретне са оваквом неусклађеношћу или сумњом на неусклађеност и усмеравање професионалног рачуновође приликом процењивања импликација датог питања и могућих праваца деловања приликом одговарања на такав случај. Овај одељак се примењује без обзира на природу организације послодавца, укључујући и то да ли је у питању ентитет од јавног интереса или не.
- 360.2 Неусклађеност са законима и регулативом („неусклађеност“) чине пропусти или поступци, намерни или ненамерни, које је починила организација која запошљава професионалног рачуновођу, или лица овлашћена за управљање, руководство или неки други појединац који ради за организацију послодавца или по њеним инструкцијама, а који су у супротности са важећим законима или регулативом.
- 360.3 У појединим правним системима, постоје законске или регулаторне одредбе које усмеравају професионалне рачуновође 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 захтев да поднесе извештај одговарајућем надлежном органу, као и забрану упозоравања релевантне стране пре обелодањивања, на пример, у складу са законима који се односе на спречавање прања новца.
- 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 организације послодавца, или, где је прикладно, лица овлашћених за управљање, 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 мере, по потреби, у јавном интересу.

Делокруг

- 360.5 У овом одељку установљава се приступ који предузима професионални рачуновођа који се сусреће са или је упознат са постојањем или сумњом у постојање неусклађености са:
- (а) Законима и регулативом за које је опште прихваћено да имају директан утицај на утврђивање материјало 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 послодавца, али који могу бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања организације послодавца, за њену способност да настави са пословањем или за избегавање материјално значајних казни.
- 360.6 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.
- 360.7 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, 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.
- 360.8 Од професионалног рачуновође који се сусреће или је упознат са питањима која су очигледно безначајна, на основу процене њихове природе и утицаја, било финансијског или не, на организацију по-

слодавца, њене стејкхолдере и ширу јавност, не захтева се да буде усклађен са овим одељком у погледу оваквих питања.

360.9 Овај одељак се не бави:

- (а) Недоличним понашањем појединаца које није повезано са пословним активностима организације послодавца; и
- (б) Неусклађеношћу других лица која не спадају у организацију послодавца или лица овлашћена за управљање, руководство или друге појединце који раде за организацију послодавца или по њеним инструкцијама.

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

Одговорности руководства организације послодавца и лица овлашћених за управљање

360.10 Одговорност је руководства организације послодавца, уз надзор лица овлашћених за управљање, да обезбеди 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 организације послодавца, лица овлашћеног за управљање ентитетом, члана руководства или било ког другог појединца који ради по инструкцијама организације послодавца.

Одговорности запосленог професионалног рачуновође

360.11 У великом броју организација које запошљавају професионалне рачуновође постоје протоколи и процедуре (на пример, политика етичког понашања или интерни механизам дојављивања) у вези са интерним одговором на постојање или сумњу на постојање неусклађености у организацији послодавца. Такви протоколи и процедуре могу да омогуће да се питања у вези неусклађености пријављују анонимно преко одређених канала. Ако ови протоколи и процедуре постоје у организацији у којој је запослен професионални рачуновођа, професионални рачуновођа треба да их размотри приликом доношења одлуке како да одговори на неусклађеност.

360.12 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, узимајући у обзир разумевање од стране професионалног рачуновође природе датог питања и потенцијалне штете по интересе организација послодавца, инвеститора, поверилаца, запослених или шире јавности.

Одговорности запосленог професионалног рачуновође вишег ранга

360.13 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. Због њихове улоге, позиције и сфере утицаја у организацији послодавца, постоје већа очекивања да они 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.

Стицање разумевања о питању

360.14 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 дела и околности у којима се десило или може да се деси.
- (б) примену закона и регулативе који су релевантни у датим околностима; и
- (ц) могуће последице по организацију послодавца, инвеститоре, повериоце, запослене или ширу јавност.

360.15. Од професионалног рачуновође вишег ранга се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да има ниво разумевања закона и регулативе који превазилази ниво који се захтева за улогу рачуновође у организацији послодавцу. Да ли одређено дело представља неусклађеност, коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. У зависности од природе и значаја питања, професионални рачуновођа 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

360.16 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 360.11, треба да разговара о том питању са својим непосредно надређеним, ако га има, да омогући доношење одлуке о томе како би требало да се реши дато питање. Ако се чини да је непосредно надређени професионалног рачуновође повезан са датим питањем, про-

фесионални рачуновођа треба да разговара о датом питању са следећом вишом инстанцом унутар организације послодавца.

- 360.17 Професионални рачуновођа вишег ранга такође треба да предузме одговарајуће кораке да се:
- (а) о датом питању обавесте лица која су овлашћена за управљање у циљу добијања њихове сагласности за предузимање одговарајућих активности ради одговора на дато питање као и да им се омогући да испуне своје обавезе;
 - (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.
- 360.18 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, те да у складу са дужношћу или законским обавезама професионалног рачуновође ревизору пружи све информације које су му потребне за извршење ревизије.

Утврђивање да ли су неопходне додатне активности

- 360.19 Професионални рачуновођа вишег ранга треба да процени прикладност одговора лица надређених професионалном рачуновођи и, тамо где је применљиво, лица овлашћених за управљање.
- 360.20 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.
- 360.21 У светлу одговора лица надређених професионалном рачуновођи вишег ранга, ако их има, и лица овлашћених за управљање, професионални рачуновођа треба да утврди да ли су неопходне додатне активности у јавном интересу.

- 360.22. 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 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.
- 360.23 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:
- 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.
- 360.24 При утврђивању потребе за додатним активностима и њихове природе и обима, професионални рачуновођа вишег ранга треба да практикује професионално просуђивање и да узме у обзир да ли је 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.
- 360.25 Додатне активности професионалног рачуновође 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.
- 360.26. У случајевима када професионални рачуновођа вишег ранга утврди да би било прикладно да поднесе оставку у организацији послодавцу, то не би представљало замену 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.

360.27 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

360.28 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.

360.29 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.

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, регулаторно тело за хартије од вредности у случају лаж-

ног 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.

360.30 Ако професионални рачуновођа вишег ранга 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 Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи.

360.31 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 ентитетом, професионални 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. Овакво обелодањивање неће се сматрати повредом дужности поверљивости дефинисане Одељком 140 овог Кодекса.

Документација

360.32 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

- Питање
- Резултате разговора са надређенима професионалног рачуновође, ако их има, са лицима овлашћеним за управљање и осталим странама
- 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.
- Начин на који се професионални рачуновођа уверио да је испунио одговорност наведену у параграфу 360.21.

Одговорности професионалних рачуновођа који нису запослене професионалне рачуновође вишег ранга

- 360.33 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.
- 360.34 Од професионалног рачуновође се очекује да примењује знање, професионално просуђивање и стручност, али се не очекује да поседује ниво познавања закона и регулативе који је изван нивоа који се захтева за улогу професионалног рачуновође у организацији послодавцу. Да ли одређени поступак представља стварну неусклађеност коначно је питање које ће утврдити суд или неко друго одговарајуће надлежно тело. 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.
- 360.35 Ако професионални рачуновођа идентификује или сумња да је дошло или да може да дође до неусклађености, професионални рачуновођа треба да, у складу са параграфом 360.11, обавести свог непосредно надређеног како би тај надређени могао да предузме одговарајуће кораке. 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.
- 360.36 У ванредним околностима, професионални рачуновођа може да одлучи да је обелодањивање питања одговарајућим надлежним органима одговарајући правац деловања у датим околностима. Ако професионални рачуновођа то уради у складу са параграфом 360.29, то се неће сматрати кршењем дужности поверљивости дефинисаних Одељком 140 овог Кодекса. Приликом вршења оваквог обелодањивања, професионални рачуновођа треба да поступа поштено и да буде обазрив приликом давања изјава и тврдњи.

Документација

360.37 У погледу идентификоване неусклађености или сумње на неусклађеност, које су у делокругу овог одељка, професионални рачуновођа вишег ранга се подстиче да документује:

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

Одељак 100

Увод и основни принципи

...

Основни принципи

(Ставка под тачком (е) у параграфу 100.5 мења се ставком наведеном у наставку)

(е) Професионално понашање - да се придржава релевантних закона и регулатива и да избегава било какво понашање које би дискредитовало професију.

...

Сукоби интереса

...

Решавање етичког конфликта

...

[Постојећи параграфу 100.23 и 100.24 биће замењени параграфима 100.23 и 100.24 испод.]

100.23 Уколико се не може решити неки значајан конфликт, професионални рачуновођа може да размотри тражење стручног савета од релевантне професионалне организације или од правних саветника. Професионални рачуновођа, обично, може добити смернице у вези са етичким питањима, а да при том не дође до нарушавања основних принципа поверљивости уколико анонимно разматра питање са релевантним професионалним телом или правним саветником под заштитом правног имунитета.

100.24 Уколико, и поред свих настојања, етички конфликт и даље није решен, професионални рачуновођа треба да, уколико то није забрањено законом, прекине даљу повезаност са узроком конфликта. Професионални рачуновођа треба да одлучи да ли је, у датим околностима, прикладно да се повуче из тима који ради на ангажовању или специфичном задатку, или да се у потпуности повуче из ангажовања, или прекине са радом у фирми или организацији у којој је запослен.

[Параграф 100.26 испод се додаје после постојећег параграфа 100.25.]

100.26 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 лицу (лицима) које има руководећу улогу, а то лице у исто време има и управљачку улогу, иста питања не морају да се поново саопштавају том истом лицу (лицима) у њиховој управљачкој улози. Професионални рачуновођа или фирма ипак треба да буду уверени да је комуникација са лицем (лицима) која руководе пословањем адекватна да би били обавештени сви они са којима би професионални рачуновођа или фирма иначе комуницирали у капацитету лица која управљају пословањем.

ОДЕЉАК 140

Поверљивост

[Постојећи параграф 140.7 биће замењен параграфом 140.7 испод.]

- 140.7 Као основни принцип, поверљивост служи јавном интересу, јер омогућава слободан проток информација од клијента или организације у којој је запослен до професионалног рачуновође. Ипак, следи навођење околности у којима се од професионалног рачуновође захтева или се може захтевати да обелодани поверљиве информације или околности када су таква обелодањивања прикладна:
- (а) Обелодањивање је дозвољено законом и одобрено је од стране клијента или послодавца;
 - (б) 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
 - (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 организација чланица или регулаторно тело;
 - iii. Заштите професионалних интереса професионалног рачуновође у правним поступцима; или
 - iv. Испуњења техничких и стручних стандарда, укључујући и етичке захтеве.

ОДЕЉАК 150

Професионално понашање

[Постојећи параграф 150.1 биће замењен параграфом 150.1 испод.]

- 150.1 Принцип професионалног понашања обавезује све професионалне рачуновође да поштују релевантне законе и регулативу и избегавају свако понашање за које професионални рачуновођа зна или би требало да зна да може да дискредитује професију. Ово подразумева свако понашање за које би разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, закључила да негативно утиче на добру репутацију професије.

ОДЕЉАК 210

Професионално наименовање

[Параграфи од 210.1 до 210.4 заједно са насловом испод, замениће постојеће параграфе 210.1 до 210.5 и наслов изнад постојећег параграфа 210.1.]

Прихватање клијента и наставак ангажовања

210.1 Пре него што прихвати посао са новим клијентом, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да утврди да ли ће то прихватање створити било какву претњу која узрокује непоштовање основних принципа. Потенцијалне претње у вези са интегритетом или професионалним понашања могу на пример настати по основу питања у вези са клијентом (његовим власницима, руководиоцима или активностима), која уколико су позната могу представљати претњу која узрокује непоштовање основних принципа. Та питања укључују, на пример, незаконите активности клијента (као што је прање новца), непоштење, сумњиве праксе финансијског извештавања или друго неетичко понашање.

210.2 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај сваке претње и када је неопходно да примени заштитне мере, како би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво.

Примери таквих заштитних мера подразумевају следеће:

- стицање знања и разумевања у вези са клијентом, његових власника, руководства и лица одговорних за управљање и пословне активности; или
- обезбеђење посвећености клијента решавању дискутабилних питања, на пример посредством побољшања праксе корпоративног управљања или интерних контрола.

210.3 Када није могуће свести претње на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да одбије да уђе у посао са клијентом.

210.4 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. Препоручује се, због тога, да професионални рачуновођа у јавној пракси периодично испита одлуке о наставку ангажовања код постојећег клијента. На пример, претња по усклађеност са основним принципима може да настане услед неетичког понашања клијента као што је неприкладно управљање добитком или вредновање ставки биланса стања. Ако професионални рачуновођа у јавној пракси идентификује претњу по усклађеност са основним принципима, професионални рачуновођа треба да процени значај претње и примени заштитне мере када је неопходно, да би се претња елиминисала или свела на прихватљив ниво. Када није

могуће да се претња сведе на прихватљив ниво, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да размотри прекид ангажовања уколико таква могућност није забрањена законом или регулативом.

[Параграфи од 210.6 до 210.9, биће пренумерисани у 210.5 до 210.8.]

[Постојећи параграфи 210.10 и 210.11 биће замењени параграфом 210.9 испод.]

210.9 Професионални рачуновођа у јавној пракси треба да процени значај свих претњи. Када је неопходно, треба применити заштитне мере у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљив ниво. Мере заштите обухватају следеће:

- Приликом одговора на захтев за подношење понуде, наглашавање да се, пре прихватања ангажовања, захтева контакт са садашњим или претходним рачуновођом тако да се може испитати да ли има било каквих професионалних или других разлога зашто именовање не би требало прихватити;
- Захтев да претходни рачуновођа пружи познате информације о свим чињеницама или околностима које би, по мишљењу претходног рачуновође, предложени рачуновођа морао да зна пре него што одлучи да ли да прихвати ангажовање. На пример, на први поглед очигледни разлози промене у именовању можда не одражавају у потпуности чињенице и могу указивати на неслагања клијента са садашњим рачуновођом што може утицати на одлуку о прихватању именовања; и
- Прибављање неопходних информација из других извора.

[Постојећи параграф 210.12 ће бити пренумерисан у 210.11.]

[Постојећи параграфи 210.13 и 210.14 биће замењени параграфима 210.12 и 210.13 испод.]

210.12. Садашњи рачуновођа има обавезу поштовања поверљивости информација. Да ли ће професионалном 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.

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 Одељку 140 у оквиру Дела А овог кодекса.

210.13 Професионални рачуновођа у јавној пракси, по правилу, мора да добије дозволу клијента, уколико је могуће у писаној форми, да би мо-

гао да иницира разговор са садашњим или претходним рачуновођом. Када се добије таква дозвола, садашњи или претходни рачуновођа треба да се придржава релевантних закона и других регулатива у вези са таквим захтевима. Када садашњи или претходни рачуновођа пружа информације, то треба да уради на поштен и недвосмислен начин. Уколико предложени рачуновођа није у могућности да комуницира са садашњим или претходним рачуновођом, предложени рачуновођа треба да покуша да прибави информације о свим могућим претњама које узрокују непоштовање принципа на неки други начин, као што је испитивање у вези са клијентом код трећих страна или истраживања података о вишем руководству или лицима овлашћеним за управљање.

[Параграф 210.14 испод се додаје после постојећег параграфа 210.13.]

- 210.14 У случају ревизије финансијских извештаја, професионални рачуновођа треба да тражи од претходног рачуновође да обезбеди познате информације о свим чињеницама или остале информације са којима, по мишљењу претходног рачуновође, предложени наследник 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 225.31:
- (а) Ако клијент дозволи претходном рачуновођи да обелодани такве чињенице или остале информације, претходни рачуновођа треба да то уради на поштен и недвосмислен начин.
 - (б) Уколико клијент пропусти или одбије да изда дозволу претходном рачуновођи да разговара о пословима клијента са предложеним рачуновођом, претходни рачуновођа треба да обелодани ту чињеницу предложеном рачуновођи, који треба пажљиво да размисли такав пропуст или одбијање приликом доношења одлуке о прихватању именована.

ОДЕЉАК 270

Располагање имовином клијента

.....

[Постојећи параграф 270.3 биће замењен параграфом 270.3 испод.]

270.3. Као део процедуре прихватања ангажовања и клијента у погледу услуга које могу подразумевати држање имовине клијента, професионални рачуновођа у јавној пракси треба да обави одговарајућа истраживања у вези са извором такве имовине и размотри законске и регулативне обавезе. На пример, ако се установи да је имовина стечена путем нелегалних активности, као што је прање новца, настала би претња која узрокује непоштовање основних принципа. У таквим ситуацијама, професионални рачуновођа треба да примењује одредбе одељка 225.

Датум ступања на снагу

Наведене измене ступају на снагу 15. јула 2017. године. Ранија примена је дозвољена

Одлука о примени IFAC-овог Етичког кодекса за професионалне рачуновође на чланове асоцијација - потписница споразума

Савез рачуновођа и ревизора Србије, као члан Међународне федерације рачуновођа, прихвата текст IFAC-овог *Етичког кодекса за професионалне рачуновође*, одобрен од стране надлежног комитета IFAC-а. С тим у вези, Извршни одбор Савеза саопштава да се етичке норме непосредно примењују на све чланове Савеза рачуновођа и ревизора Србије. Професионалне рачуновође су обавезне да се придржавају одредби обог ревидираног кодекса приликом вршења професионалне праксе, након стицања професионалног звања и уписа у именик професионалних рачуновођа.

Спровођење етичких захтева подразумева коришћење аката које су донели надлежни органи асоцијације као што су:

- Одлука о прихватању мисије IFAC-а
- Правила о континуираној едукацији
- Правила о дисциплинској одговорности и изрицању мера