**NN 19/2021 (24.2.2021.), Odluka o objavljivanju Izmjene i dopune dijela 4b. Kodeksa etike za profesionalne računovođe za potrebe usklađivanja s pojmovima i konceptima iz Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen)**

# HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

**438**

Na temelju članka 106. stavka 2. točke 6. i točke 8. i članka 108. stavka 1. točke 4. Zakona o reviziji (»Narodne novine«, broj 127/17) i članka 17. točke 8. Statuta Hrvatske revizorske komore (»Narodne novine«, broj 58/18 i 147/20), Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj 19. veljače 2021., donijelo je

## ODLUKU

## O OBJAVLJIVANJU IZMJENE I DOPUNE DIJELA 4B. KODEKSA ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE ZA POTREBE USKLAĐIVANJA S POJMOVIMA I KONCEPTIMA IZ MEĐUNARODNOG STANDARDA ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN)

Objavljuju se Izmjene i dopune dijela 48. Kodeksa etike za profesionalne računovođe za potrebe usklađivanja s pojmovima i konceptima iz Međunarodnog standarda za angažmane s izražavanjem uvjerenja 3000 (izmijenjen), izdanje siječanj 2020., koji je pripremio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) i u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovoda (International Federation of Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora uz odobrenje IF AC-a prevela na hrvatski jezik.

Klasa: 011-01/21-01/1
Urbroj: 251-442-01-21-01
Zagreb, 19. veljače 2021.

Predsjednik
Hrvatske revizorske komore
**Berislav Horvat,** v. r.

## IZMJENE I DOPUNE DIJELA 4B. KODEKSA ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE ZA POTREBE USKLAĐIVANJA S POJMOVIMA I KONCEPTIMA IZ MEĐUNARODNOG STANDARDA ZA ANGAŽMANE S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3000 (IZMIJENJEN) (izdanje, siječanj 2020.)

ODJELJAK 900.
PRIMJENA KONCEPTUALNOG OKVIRA NA NEOVISNOST KOD ANGAŽMANA S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA KOJI NISU ANGAŽMANI REVIZIJE I UVIDA

### Uvod

### Opće odredbe

900.1. Ovaj dio primjenjuje se na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i angažmani uvida. Primjeri takvih angažmana su:

- izražavanje uvjerenja o ključnim pokazateljima uspješnosti subjekta;
- izražavanje uvjerenja o subjektovom pridržavanju zakona i regulative;
- izražavanje uvjerenja o uspješnosti javnih tijela temeljem kriterija uspješnosti kao što je dobivena vrijednost za uloženi novac;
- izražavanje uvjerenja o učinkovitosti sustava unutrašnjih kontrola subjekta;
- izražavanje uvjerenja o izvještaju subjekta o emisijama stakleničkih plinova i revizija određenih elemenata, konta ili stavki financijskog izvještaja.

900.2. U ovom dijelu pojam 'profesionalni računovođa' odnosi se na pojedince profesionalne računovođe u javnoj praksi i njihova društva.

900.3. MSKK 1. zahtijeva od društva uspostavu politika i postupaka koji će mu pružiti razumno uvjerenje da društvo, njegovo osoblje i, ako je primjenjivo, druge osobe koje podliježu zahtjevu neovisnosti održavaju neovisnost ako to zahtijevaju relevantni standardi etike. Povrh toga, MSIU-ovi i MRevS-ovi uređuju odgovornosti angažiranih partnera i timova na razini angažmana. Raspodjela odgovornosti unutar društva ovisit će o njegovoj veličini, strukturi i organizaciji. Mnoge odredbe dijela 4B. ne propisuju konkretne odgovornosti za svakog pojedinca u društvu u odnosu na radnje koje se tiču neovisnosti, već se umjesto toga služe pojmom 'društvo' u svrhu lakšeg pozivanja. Društva dodjeljuju odgovornost za konkretnu radnju konkretnim pojedincima ili grupi pojedinaca (kao što je tim za izražavanje uvjerenja), u skladu s MSKK1. Dodatno, svaki profesionalni računovođa za sebe i dalje odgovara za pridržavanje svih odredbi koje se primjenjuju na njegove poslove, interese ili odnose.

900.4. Neovisnost je povezana s temeljnim načelima objektivnosti i integriteta i čine je:

(a) neovisnost mišljenja – stanje svijesti koje omogućava izražavanje zaključaka bez podlijeganja utjecajima koji kompromitiraju profesionalnu prosudbu, što osobi omogućuje djelovanje s integritetom, objektivno i s profesionalnim skepticizmom;

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

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

900.5. Kod obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja, Kodeks zahtijeva od društava pridržavanje temeljnih načela i neovisnost. Ovaj dio sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji pokazuju na koji način treba primijeniti konceptualni okvir kako bi se očuvala neovisnost prilikom obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili angažmani uvida. Konceptualni okvir iz odjeljka 120. primjenjuje se na neovisnost na isti način kao i na temeljna načela iz odjeljka 110.

900.6. Ovaj dio opisuje:

(a) činjenice i okolnosti, uključujući profesionalne aktivnosti, interese i odnose, koje stvaraju ili bi mogli stvoriti prijetnje neovisnosti;

(b) potencijalne radnje, uključujući mjere zaštite, koje bi mogle biti primjerene za razrješavanje takvih prijetnji; i

(c) određene situacije u kojima prijetnje nije moguće eliminirati ili nema mjera zaštite koje bi ih reducirale na prihvatljivu razinu.

**Opis drugih angažmana s izražavanjem uvjerenja**

900.7. Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja, društvo ima za cilj pribaviti dovoljno primjerenih dokaza kako bi moglo izraziti zaključak koji je oblikovan tako da poveća razinu povjerenja namjeravanih korisnika (osim odgovorne strane) u informacije o predmetnom pitanju. MSIU 3000 (izmijenjen) opisuje elemente i ciljeve angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se izvodi sukladno tom Standardu, dok Okvir za izražavanje uvjerenja daje opći opis angažmana s izražavanjem uvjerenja. Angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman potvrđivanja ili izravni angažman.

900.8. U ovom dijelu pojam »angažman s izražavanjem uvjerenja« odnosi se na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije ili angažmani uvida.

**Izvješća s ograničenim korištenjem i distribucijom**

900.9. Izvješće s izražavanjem uvjerenja moglo bi uključivati ograničenja korištenja i distribucije. Ako ih uključuje i ako su zadovoljeni uvjeti iz odjeljka 990., onda se zahtjevi u pogledu neovisnosti u ovom dijelu mogu modificirati na način predviđen odjeljkom 990.

**Angažmani revizije i uvida**

900.10. Standardi neovisnosti za angažmane revizije i uvida navedeni su u dijelu 4A. – *Neovisnost kod angažmana revizije i uvida.* Ako društvo obavlja i angažman s izražavanjem uvjerenja i angažman revizije ili uvida za istog klijenta, na društvo, umreženo društvo i članove revizijskog tima ili tima za uvid i dalje se primjenjuju zahtjevi iz dijela 4A.

**Zahtjevi i materijali za primjenu**

**Opće odredbe**

**Z900.11.** Društvo koje obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja će biti neovisno o klijentu angažmana s izražavanjem uvjerenja.

900.11.P1. Za potrebe ovog dijela, klijent usluge izražavanja uvjerenja u angažmanu s izražavanjem uvjerenja je odgovorna strana a kod angažmana potvrđivanja i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju (koja može biti istovremeno i odgovorna strana).

900.11.P2. Strane uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja mogu imati različite uloge i utjecati na primjenu odredbi ovog dijela o neovisnosti. Kod većine angažmana potvrđivanja, odgovorna strana i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju je ista osoba. Ovo uključuje i okolnosti kada odgovorna strana uključi drugu stranu radi mjerenja ili ocjenjivanja odnosnog predmetnog pitanja u odnosu na određene kriterije (mjeritelja ili procjenitelja) a sama odgovorna strana preuzme odgovornost i za informacije o predmetnom pitanju i za odnosno predmetno pitanje. Postoji, međutim, mogućnost da odgovorna strana ili strana koja angažira imenuje treću stranu radi izrade informacija o predmetnom pitanju temeljeno na tome da će ta strana preuzeti i odgovornost za informacije o predmetnom pitanju. U takvom slučaju, i odgovorna strana i strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju se za potrebe ovog dijela smatraju klijentima usluga izražavanja uvjerenja.

900.11.P3. Pored odgovorne strane i, kod angažmana potvrđivanja, strane koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju, uz angažman se mogu vezivati i treće strane, kao što je strana koja angažira ili strana koja djeluje u svojstvu mjeritelja ili procjenitelja, a koja nije strana koja odgovara za informacije o predmetnom pitanju. U takvim okolnostima, konceptualni okvir zahtijeva od profesionalnog računovođe identificiranje i procjenu prijetnji temeljnim načelima koje su stvorene bilo kakvim interesima ili odnosima s takvim stranama, uključujući i pitanje postoje li sukobi interesa iz odjeljka 310.

**Z900.12.** Društvo je dužno primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120. kako bi identificiralo, procijenilo i postupalo s prijetnjama neovisnosti u vezi s angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

*Više odgovornih strana i strana koje preuzimaju odgovornost za informacije o predmetnom pitanju*

900.13.P1. Kod određenih angažmana s izražavanjem uvjerenja, bez obzira radi li se o angažmanima potvrđivanja ili izravnim angažmanima, može postojati više odgovornih strana, odnosno, kod angažmana potvrđivanja, može postojati više strana koje preuzimaju odgovornost za informacije o predmetnom pitanju. Prilikom utvrđivanja je li kod takvih angažmana potrebno primijeniti odredbe ovog dijela na svaku pojedinačnu odgovornu stranu ili na svaku pojedinačnu stranu koja preuzima odgovornost za informacije o predmetnom pitanju, društvo može uzeti u obzir nekoliko pitanja. Ova pitanja uključuju bi li interes ili odnos između društva ili člana tima za izražavanje uvjerenja i određene odgovorne strane ili strane koja preuzima odgovornost za informacije o predmetnom pitanju mogao stvoriti prijetnju neovisnosti koja nije beznačajna i zanemariva u kontekstu informacija o predmetnom pitanju. Kod tog utvrđivanja će se razmotriti i čimbenici kao što su:

(a) značajnost odnosnog predmetnog pitanja ili informacija o predmetnom pitanju za koje određena strana odgovara u kontekstu cjelokupnog angažmana s izražavanjem uvjerenja; i

(b) stupanj javnog interesa u vezi s danim angažmanom.

Ako društvo utvrdi da je prijetnja nastala uslijed postojanja takvog interesa ili odnosa sa određenom stranom beznačajna i zanemariva, ne mora nužno primijeniti sve odredbe ovog odjeljka na tu stranu.

**Umrežena društva**

**Z900.14.** Ako društvo zna ili ima razloga vjerovati da interesi i odnosi umreženog društva stvaraju prijetnju neovisnosti društva, ono će procijeniti i postupiti s takvom prijetnjom.

900.14. P1. Odredbe o umreženim društvima nalaze se u točkama od 400.50. P1. do 400.54. P1

**Povezani subjekti**

**Z900.15.** Ako je timu za izražavanje uvjerenja poznato ili ima razloga vjerovati da odnosi ili okolnosti koje se tiču bilo kog povezanog subjekta klijenta usluga izražavanja uvjerenja mogu utjecati na ocjenu neovisnosti društva od klijenta, obuhvatit će i taj povezani subjekt prilikom identificiranja, procjene i postupanja s prijetnjama neovisnosti.

**[Točke od 900.16. do 900.29. namjerno su izostavljene.]**

**Razdoblje u kojem se zahtijeva održati neovisnost**

**Z900.30.** Neovisnost, koju zahtijeva ovaj dio, mora se održati tijekom:

(a) trajanja angažmana; i

(b) razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetnom pitanju.

900.30. P1. Razdoblje angažmana počinje kada tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja u kontekstu konkretnog angažmana, a završava kada se izda izvješće s izražavanjem uvjerenja. Kod ponavljajućih angažmana, razdoblje angažmana završava kada jedna strana obavijesti drugu o raskidu profesionalnog odnosa ili kada se izda završno izvješće s izražavanjem uvjerenja, ovisno koje od toga pada kasnije.

**Z900.31.** Ako subjekt postane klijent usluga izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja koji je obuhvaćeno informacijama o predmetnom pitanju o kojima društvo treba izraziti zaključak, društvo će utvrditi stvaraju li bilo kakve prijetnje neovisnosti:

(a) financijski ili poslovni odnosi s klijentom usluga izražavanja uvjerenja koji su postojali tijekom ili nakon razdoblja koje je obuhvaćeno informacijama o predmetnom pitanju, ali prije prihvaćanja angažmana s izražavanjem uvjerenja; ili

(b) usluge koje su ranije pružene klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

**Z900.32.** Prijetnje neovisnosti nastaju ako je klijentu usluga izražavanja uvjerenja pružena usluga bez izražavanja uvjerenja tijekom ili nakon isteka razdoblja obuhvaćenog informacijama o predmetnom pitanju, ali prije nego tim za izražavanje uvjerenja počne pružati usluge izražavanja uvjerenja ako ta usluga ne bi bila dopuštena tokom trajanja angažmana. U takvim okolnostima, društvo je dužno procijeniti i razriješiti svaku prijetnju neovisnosti koju je usluga stvorila. Kada prijetnje nisu na prihvatljivoj razini, društvo će prihvatiti angažman samo ako se reduciraju na prihvatljivu razinu.

900.32. P1. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite kod rješavanja takvih prijetnji uključuju:

• korištenje profesionalnih osoba koja nisu članovi tima za izražavanje uvjerenja radi pružanja usluge;

• uključivanje odgovarajućeg kontrolora radi obavljanja provjere obavljenog posla koji se tiče izražavanja uvjerenja i posla koji se ne tiče izražavanja uvjerenja, ovisno što je primjereno.

**Z900.33.** Ako pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja koja ne bi bila dopuštena tijekom trajanja angažmana nije završeno i nije ga praktično moguće završiti ili prekinuti prije početka pružanja profesionalnih usluga u vezi s angažmanom s izražavanjem uvjerenja, društvo će taj angažman prihvatiti samo ako:

(a) društvo bude sigurno da:

(i) će pružanje usluge bez izražavanja uvjerenja biti dovršeno u najkraćem roku; ili

(ii) je klijent dogovorio prijenos pružanja te usluge na drugog pružatelja usluga u kratkom roku;

(b) društvo primjenjuje mjere zaštite kad je potrebno tijekom trajanja pružanja usluge; i

(c) društvo o ovom pitanju razgovara s osobama nadležnim za upravljanje.

**[Točke od 900.34. do 900.39. namjerno su izostavljene.]**

**Opće dokumentiranje neovisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja**

**Z900.40.** Društvo je dužno dokumentirati zaključke u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela i bit svih relevantnih obavljenih razgovora koji podupiru te zaključke, osobito:

(a) ako se za razrješavanje prijetnje koriste mjere zaštite, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i mjere zaštite koje su uspostavljene ili koje se primjenjuju; i

(b) ako je prijetnja zahtijevala detaljnu analizu a društvo je zaključilo da je već na prihvatljivoj razini, društvo će dokumentirati vrstu prijetnje i obrazloženje za svoj zaključak.

900.40. P1. Dokumentacija osigurava dokaze za prosudbe koje je društvo donijelo kod formiranja zaključaka u vezi s pridržavanjem odredbi ovog dijela. Nepostojanje dokumentacije, međutim, samo po sebi nije dokaz o tome je li društvo uzelo u obzir određeno pitanje ili o tome je li društvo neovisno.

**[Točke od 900.41. do 900.49. namjerno su izostavljene.]**

**Povreda odredbe o neovisnosti kod angažmana s izražavanjem uvjerenja**

*Ako društvo identificira povredu*

**Z900.50.** Ako zaključi da je došlo do povrede zahtjeva iz ovog dijela, društvo je dužno:

(a) prekinuti, suspendirati ili ukloniti interes ili odnos koji je doveo do povrede;

(b) procijeniti značaj povrede i njen utjecaj na objektivnost društva i njegovu sposobnost izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja; i

(c) odlučiti je li moguće poduzeti određene radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede.

Kod donošenja ove odluke, društvo će koristiti profesionalnu prosudbu i uzeti u obzir bi li razumna i informirana treća strana vjerojatno zaključila da će objektivnost društva biti kompromitirana i da, prema tome, društvo neće moći izdati izvješće s izražavanjem uvjerenja.

**Z900.51.** Ako društvo utvrdi da nije moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, čim prije će obavijestiti stranu koja ga je angažirala ili osobe nadležne za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo će također poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.

**Z900.52.** Ako društvo utvrdi da je moguće poduzeti radnje kojima bi se adekvatno razriješile posljedice povrede, dužno je o povredi i radnjama koje je poduzelo ili koje predlaže razgovarati sa stranom koja ga je angažirala ili s osobama nadležnim za upravljanje, ovisno što je primjereno. Društvo će razgovor o povredi odredbi i predloženim radnjama obaviti pravovremeno, uzimajući u obzir okolnosti angažmana i same povrede.

**Z900.53.** Ako se strana koja je angažirala društvo ili osobe nadležne za upravljanje ne suglase o tome da radnje koje društvo predlaže u skladu s točkom Z900.50.(c) adekvatno razrješuju posljedice povrede, društvo će poduzeti neophodne korake za prekid angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu sa svim primjenjivim zakonskim ili regulatornim zahtjevima.

*Dokumentiranje*

**Z900.54.** Postupajući u skladu s zahtjevima točaka od Z900.50. do Z900.53., društvo će dokumentirati:

(a) povredu;

(b) poduzete radnje;

(c) glavne donesene odluke; i

(d) sva pitanja o kojima je razgovarano sa stranom koja je angažirala društvo ili s osobama nadležnim za upravljanje.

**Z900.55.** Ako nastavi raditi na angažmanu s izražavanjem uvjerenja, društvo će dokumentirati:

(a) zaključak o tome da, prema profesionalnoj prosudbi društva, njegova objektivnost nije kompromitirana; i

(b) obrazloženje zašto su poduzete radnje adekvatno razriješile posljedice povrede odredbi omogućavajući društvu izdavanje izvješća s izražavanjem uvjerenja.

## ODJELJAK 905.
## NAKNADE

### Uvod

905.1. Društva su dužna pridržavati se temeljnih načela, biti neovisna i primjenjivati konceptualni okvir iz odjeljka 120 kako bi identificirala, procijenila i postupala u odnosu na prijetnje neovisnosti.

905.2. Vrsta i razina naknada i drugih vrsta kompenzacija mogle bi stvoriti prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti. Ovaj odjeljak sadrži posebne zahtjeve i materijale za primjenu koji su relevantni za primjenu konceptualnog okvira u takvim okolnostima.

### Zahtjevi i materijali za primjenu

### Naknade – relativna visina

905.3. P1. Ako ukupan iznos naknada koje je društvo izražavajući zaključak u sklopu angažmana s izražavanjem uvjerenja ostvarilo od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavlja velik dio svih naknada tog društva, ovisnost o tom klijentu i zabrinutost da ga se ne izgubi stvaraju prijetnju temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti.

905.3. P2. Čimbenici koji su relevantni za procjenjivanje razine takvih prijetnji uključuju:

- operativnu strukturu društva;
- je li društvo etablirano ili je novo;
- kvalitativna i/ili kvantitativna važnost klijenta za društvo;

905.3. P3. Primjer radnje koja bi mogla poslužiti kao mjera zaštite kod razrješavanja takve prijetnje temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti je povećanje broja klijenata društva kako bi se smanjila ovisnost o određenom klijentu usluga izražavanja uvjerenja.

905.3. P4. Prijetnja temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti također nastaje ako naknade koje društvo ostvaruje od jednog klijenta usluga izražavanja uvjerenja predstavljaju velik udio prihoda od klijenata pojedinog partnera.

905.3. P5. Primjeri radnji koje bi mogle poslužiti kao mjere zaštite za razrješavanje takvih prijetnji temeljem osobnih interesa ili zastrašenosti uključuju:

- povećanje broja klijenata partnera kako bi se smanjila ovisnost o tom klijentu usluga izražavanja uvjerenja;
- uključivanje primjerenog kontrolora koji nije bio član tima za izražavanje uvjerenja radi obavljanja provjere obavljenog posla.

### Dospjele naknade

905.4. P1. Prijetnja temeljem osobnih interesa mogla bi nastati ako značajan dio naknada nije naplaćen prije izdavanja izvješća s izražavanjem uvjerenja, ako postoji, za sljedeće razdoblje. U pravilu se očekuje da društvo zahtijeva plaćanje takvih naknada prije izdavanja izvješća. Zahtjevi i materijali za primjenu iz odjeljka 911. koji se odnose na zajmove i garancije mogli bi se primijeniti i u situacijama u kojima postoje takve nenaplaćene naknade.