

**MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARD 220
(IZMIJENJEN)**

**UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU
FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA**

(Stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja
koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	
Područje koje uređuje ovaj MRevS	1
Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova	2-9
Datum stupanja na snagu	10
Cilj	11
Definicije	12
Zahtjevi	
Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija	13-15
Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost	16-21
Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana .	22-24
Resursi angažmana	25-28
Obavljanje angažmana	29-38
Monitoring i otklanjanje nedostataka	39
Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete	40
Dokumentacija	41
Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima	
Područje koje uređuje ovaj MRevS	A1
Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova	A2-A14
Definicije	A15-A27
Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija	A28-A37
Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost	A38-A48
Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana .	A49-A58

Resursi angažmana	A59-A79
Obavljanje angažmana	A80-A108
Monitoring i otklanjanje nedostataka	A109-A112
Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete	A113-A116
Dokumentacija	A117-A120

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, treba čitati zajedno s MRevS-om 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*.

Uvod

Područje koje uređuje ovaj MRevS

1. Ovaj Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora za upravljanje kvalitetom na razini angažmana za reviziju financijskih izvještaja i povezane odgovornosti angažiranog partnera. Ovaj MRevS treba čitati zajedno s relevantnim etičkim zahtjevima. (Vidjeti točke: A1, A38)

Sustav društva za upravljanje kvalitetom i uloga angažiranih timova

2. U skladu s MSUK-om 1, cilj društva je oblikovati, implementirati i održavati funkciju sustava upravljanja kvalitetom za revizije ili uvide u financijske izvještaje, ili druge angažmane za izražavanje uvjerenja ili angažmane za povezane usluge koje društvo obavlja, što društvu pruža razumno uvjerenje da: (Vidjeti točke: A13–A14)
 - (a) društvo i njegovo osoblje ispunjavaju svoje odgovornosti u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima te obavljaju angažmane u skladu s takvim standardima i zahtjevima;
 - (b) izvješća o angažmanu koja izdaje društvo ili angažirani partneri su primjerena u danim okolnostima.¹
3. Ovaj MRevS temelji se na pretpostavci da društvo podliježe MSUK-ovima ili nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevni. (Vidjeti točke: A2–A3)
4. Angažirani tim, na čelu s angažiranim partnerom odgovoran je, u sklopu sustava upravljanja kvalitetom u društvu i kroz pridržavanje zahtjeva ovog MRevS-a, za: (Vidjeti točke: A4–A11)
 - (a) implementiranje reakcija društva na rizike kvalitete (tj. politika ili postupaka društva) koji su primjenjivi na revizijski angažman koristeći informacije koje je društvo komuniciralo ili koje su pribavljene od društva;
 - (b) uz danu vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, utvrđivanje hoće li se oblikovati i implementirati reakcije na razini angažmana povrh onih koje su određene u politikama ili postupcima društva;
 - (c) komuniciranje informacija iz revizijskog angažmana društvu koje je potrebno komunicirati sukladno politikama ili postupcima društva za potporu oblikovanju, implementaciji i funkcioniranju sustava upravljanja kvalitetom u društvu.
5. Ispunjavanje zahtjeva koje postavljaju drugi MRevS-ovi može pružiti informacije koje su relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana. (Vidjeti točku: A12)

¹ MSUK 1, točka 14.

6. Javnom interesu se služi dosljednim obavljanjem kvalitetnih revizijskih angažmana kroz postizanje cilja ovog standarda i drugih MRevS-ova za svaki angažman. Kvalitetan revizijski angažman postiže se planiranjem i obavljanjem angažmana i izvješćivanjem o njemu u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Postizanje ciljeva tih standarda i ispunjavanje zahtjeva primjenjivog zakona ili regulative uključuje korištenje profesionalne prosudbe i korištenje profesionalnog skepticizma.
7. U skladu s MRevS-om 200,² angažirani tim dužan je planirati i provesti reviziju s profesionalnim skepticizmom i uz korištenje profesionalne prosudbe. Profesionalna prosudba koristi se pri donošenju informiranih odluka o načinima djelovanja koji su primjereni upravljanju i postizanju kvalitete s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Profesionalni skepticizam podržava kvalitetu prosudbi angažiranog tima i kroz te prosudbe podržava ukupnu učinkovitost angažiranog tima u postizanju kvalitete na razini angažmana. Primjereno korištenje profesionalnog skepticizma može biti vidljivo u radnjama i komunikaciji angažiranog tima. Takve radnje i komunikacije mogu uključivati posebne korake za ublažavanje prepreka koje mogu narušiti primjereno korištenje profesionalnog skepticizma, kao što su nesvjesna pristranost ili ograničenja resursa. (Vidjeti točke: A33–A36)

Prilagodljivost veličini

8. Zahtjevi ovog MRevS-a namijenjeni su primjeni u kontekstu vrste i okolnosti svake revizije. Na primjer:
 - (a) Ako reviziju u cijelosti obavlja angažirani partner, što može biti slučaj s revizijom manje složenog subjekta, neki zahtjevi u ovom MRevS-u nisu relevantni jer su uvjetovani sudjelovanjem drugih članova angažiranog tima. (Vidjeti točke: A13–A14)
 - (b) Ako reviziju ne obavlja u potpunosti angažirani partner ili ako je riječ o reviziji subjekta čija su vrsta i okolnosti složenije, angažirani partner može dodijeliti oblikovanje ili obavljanje nekih postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima.

Odgovornosti angažiranog partnera

9. Angažirani partner ostaje i dalje krajnje nadležan i stoga odgovoran za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a. Pojam "angažirani partner mora preuzeti odgovornost za..." koristi se za one zahtjeve kojima je angažiranom partneru dopušteno dodijeliti oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji članovima angažiranog tima s primjerenim vještinama ili adekvatnim iskustvom. U odnosu na druge zahtjeve, izričita je namjera ovog MRevS-a da angažirani partner ispuni zahtjev ili snosi odgovornost te da angažirani partner može dobiti informacije od društva ili drugih članova angažiranog tima. (Vidjeti točke: A22–

² MRevS 200, *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima*, točke 15 – 16 i točke A20 – A24.

A25)

Datum stupanja na snagu

10. Ovaj MRevS primjenjuje se na revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. ili nakon tog datuma.

Cilj

11. Cilj revizora je upravljati kvalitetom na razini angažmana kako bi se dobilo razumno uvjerenje o ostvarenoj kvaliteti na način da je:
- (a) revizor je ispunio odgovornosti revizora i obavio reviziju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima;
 - (b) objavljeno revizorsko izvješće primjereno u danim okolnostima.

Definicije

12. Za potrebe MRevS-a, sljedeći pojmovi imaju značenja navedena u nastavku:
- (a) Angažirani partner (*Engagement partner*)³ – partner ili drugi pojedinac kojeg je imenovalo društvo i koji je odgovoran za revizijski angažman i njegovo obavljanje, te za revizorovo izvješće koje se izdaje u ime društva i koji, prema potrebi, ima primjereno ovlaštenje profesionalnog, zakonskog ili regulativnog tijela.
 - (b) Pregled kvalitete angažmana (*Engagement quality review*) – objektivno ocjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima i zaključaka donesenih na temelju njih, koje je proveo pregledatelj kvalitete angažmana i koje je dovršeno na datum ili prije datuma izvješća o angažmanu.
 - (c) Pregledatelj kvalitete angažmana (*Engagement quality reviewer*) - partner, drugi pojedinac u društvu ili vanjski pojedinac, kojeg je društvo imenovalo za obavljanje pregleda kvalitete angažmana.
 - (d) Angažirani tim (*Engagement team*) – svi partneri i osoblje koji obavljaju revizijski angažman te svi drugi pojedinci koji obavljaju revizijske postupke u sklopu angažmana, isključujući revizorovog vanjskog stručnjaka⁴ i interne revizore koji pružaju izravnu pomoć u sklopu angažmana.⁵ (Vidjeti točke: A15–A25)

³ "Angažirani partner", "partner" i "društvo" treba čitati kao da se odnosi na njihove ekvivalente u javnom sektoru gdje je to relevantno.

⁴ MRevS 620, *Korištenje radom revizorovog stručnjaka*, točka 6. (a), definira pojam "revizorov stručnjak".

⁵ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), *Korištenje radom internih revizora*, uspostavlja ograničenja u korištenju izravne pomoći. Također potvrđuje da se vanjskom revizoru može zakonom ili regulativom zabraniti dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Stoga je upotreba izravne pomoći ograničena na situacije u kojima je to dopušteno.

- (e) Društvo (*Firm*) - jedini praktičar, partnerstvo ili korporacija ili drugi subjekt profesionalnih računovođa ili ekvivalent javnog sektora. (Vidjeti točku: A26)
- (f) Društvo mreže (*Network firm*) – društvo ili subjekt koji pripada mreži društva. (Vidjeti točku: A27)
- (g) Mreža (*Network*) – veća struktura: (Vidjeti točku: A27)
 - (i) usmjerena na suradnju i
 - (ii) koja je očitno usmjerena na podjelu dobiti ili troškova ili dijeli zajedničko vlasništvo, kontrolu ili upravljanje, zajedničke politike ili postupke upravljanja kvalitetom, zajedničku poslovnu strategiju, korištenje zajedničkog brendiranog naziva ili značajan dio profesionalnih resursa.
- (h) Partner (*Partner*) - svaki pojedinac s ovlastima za obvezivanje društva u odnosu na obavljanje angažmana za profesionalne usluge.
- (i) Osoblje (*Personnel*) – partneri i stručno osoblje u društvu.
- (j) Profesionalni standardi (*Professional standards*) – Međunarodni revizijski standardi revizije (MRevS-ovi) i relevantni etički zahtjevi.
- (k) Relevantni etički zahtjevi (*Relevant ethical requirements*) – načela profesionalne etike i etički zahtjevi koji se primjenjuju na profesionalne računovođe kad obavljaju revizijski angažman. Relevantni etički zahtjevi obično obuhvaćaju odredbe *Međunarodnog etičkog kodeksa računovođa za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti)* (IESBA Kodeks) koji je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde računovođa, a koji se odnose na revizije financijskih izvještaja zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji.
- (l) Reakcija (*Response*) (u vezi sa sustavom upravljanja kvalitetom) – politike ili postupci koje je društvo oblikovalo i implementiralo radi rješavanja jednog ili više rizika kvalitete:
 - (i) Politike su izjave o tome što bi trebalo ili ne bi trebalo učiniti kako bi se razriješio/razriješili rizik/rizici kvalitete. Takve izjave mogu se dokumentirati, izričito navesti u komunikacijama ili podrazumijevati u radnjama i odlukama.
 - (ii) Postupci su mjere za provedbu politika.
- (m) Stručno osoblje (*Staff*) – profesionalci, osim partnera, uključujući sve stručnjake koje društvo zapošljava.

Zahtjevi

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija

13. Angažirani partner mora preuzeti ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana, uključujući preuzimanje odgovornosti za stvaranje okruženja za angažman u kojem se naglašava kultura društva i očekivano ponašanje članova angažiranog tima. Pritom angažirani partner mora biti dovoljno i primjereno uključen tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje jesu li donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni s obzirom na vrstu i okolnosti angažmana. (Vidjeti točke: A28–A37)
14. U stvaranju okruženja opisanog u točki 13 angažirani partner mora preuzeti odgovornost za poduzimanje jasnih, dosljednih i učinkovitih mjera koje odražavaju predanost društva kvaliteti te uspostavljaju i komuniciraju što je očekivano ponašanje članova angažiranog tima, uključujući naglašavanje: (Vidjeti točke: A30–A34)
 - (a) odgovornosti svih članova angažiranog tima za doprinos upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana;
 - (b) važnosti profesionalne etike, vrijednosti i stavova članovima angažiranog tima;
 - (c) važnosti otvorene i stabilne komunikacije unutar angažiranog tima te podrška članovima angažiranog tima da mogu bez straha od odmazde iskazivati zabrinutosti; i
 - (d) važnosti toga da svaki član angažiranog tima koristi profesionalni skepticizam tijekom cijelog revizijskog angažmana.
15. Ako angažirani partner dodijeli oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili radnji povezanih s nekim zahtjevom ovog MRevS-a drugim članovima angažiranog tima kako bi to pomoglo angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, angažirani partner će i nadalje snositi ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana usmjeravanjem i nadziranjem tih članova angažiranog tima te pregledavanjem njihova rada. (Vidjeti točke: 9, A37)

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost

16. Angažirani partner mora razumjeti relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost, a koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. (Vidjeti točke: A38–A42, A48)
17. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za upoznavanje drugih članova angažiranog tima s relevantnim etičkim zahtjevima koji se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te povezanim politikama ili postupcima društva, uključujući one koji se odnose na: (Vidjeti točke: A23–A25, A40–A44)

- (a) utvrđivanje, ocjenjivanje i razrješavanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, uključujući zahtjeve povezane s neovisnošću;
 - (b) okolnosti koje mogu uzrokovati kršenja relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one koji se odnose na neovisnost, i na odgovornosti članova angažiranog tima kad postanu svjesni kršenja zahtjeva; i
 - (c) odgovornosti članova angažiranog tima kad postanu svjesni slučaja nepridržavanja zakona i regulative od strane subjekta.⁶
18. Ako angažiranom partneru skrenu pozornost pitanja koja upućuju na postojanje prijetnje usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima, angažirani partner mora ocijeniti prijetnju pridržavajući se politika ili postupaka društva, koristeći relevantne informacije dobivene od društva, angažiranog tima ili iz drugih izvora te mora poduzeti primjerene mjere. (Vidjeti točke: A43–A44)
19. Angažirani partner mora biti na oprezu tijekom cijelog revizijskog angažmana, kroz promatranje i, prema potrebi, postavljanje upita o kršenju relevantnih etičkih zahtjeva ili povezanih politika ili postupaka društva od strane članova angažiranog tima. (Vidjeti točku: A45)
20. Ako angažiranom partneru bude skrenuta pozornost iz sustava upravljanja kvalitetom u društvu ili iz drugih izvora koji upućuju na to da nisu ispunjeni relevantni etički zahtjevi koji se primjenjuju na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, angažirani partner, uz savjetovanje s drugima u društvu, mora poduzeti primjerene mjere. (Vidjeti točku: A46)
21. Prije datiranja revizorskog izvješća revizora angažirani partner mora preuzeti odgovornost za utvrđivanje jesu li ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost. (Vidjeti točke: A38 i A47)

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana

22. Angažirani partner mora utvrditi da su primijenjene politike ili postupci društva za prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana te da su zaključci doneseni u tom pogledu primjereni. (Vidjeti točke: A49–A52, A58)
23. Angažirani partner mora uzeti u obzir informacije dobivene u procesu prihvatanja i nastavljanja te u planiranju i obavljanju revizijskog angažmana u skladu s MRevS-ovima i u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a. (Vidjeti točke: A53–A56)
24. Ako angažirani tim postane svjestan informacija zbog kojih bi društvo možda odbilo revizijski angažman da je društvo znalo za te informacije prije prihvatanja ili nastavljanja odnosa s klijentom ili određenog angažmana, angažirani partner mora odmah komunicirati te informacije društvu kako bi društvo i angažirani partner mogli poduzeti potrebne mjere. (Vidjeti točke: A57)

⁶ MRevS 250 (izmijenjen), *Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja*

Resursi angažmana

25. Angažirani partner mora utvrditi da su dostatni i primjereni resursi za pravodobno obavljanje angažmana dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažiranom timu, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti revizijskog angažmana, politike ili postupke društva i sve promjene koje mogu nastati tijekom angažmana. (Vidjeti točke: A59–A70, A73–A74, A79)
26. Angažirani partner mora utvrditi da članovi angažiranog tima te vanjski stručnjaci revizora i interni revizori koji pružaju izravnu pomoć koji nisu dio angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje revizijskog angažmana. (Vidjeti točke: A62, A71–A74)
27. Ako, kao posljedicu ispunjavanja zahtjeva iz stavaka 25. i 26., angažirani partner utvrdi da dodijeljeni ili dostupni resursi nisu dovoljni ili primjereni u okolnostima revizijskog angažmana, angažirani partner mora poduzeti primjerene mjere, uključujući komunikaciju s primjerenim pojedincima o potrebi dodjeljivanja ili činjenja dostupnim dodatnih ili alternativnih resursa angažmanu. (Vidjeti točke: A75 - 78)
28. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za primjereno korištenje resursa koji su dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažiranom timu, s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. (Vidjeti točke: A63–A69)

Obavljanje angažmana

Usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje

29. Angažirani partner mora preuzeti odgovornost za usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihova rada. (Vidjeti točku: A80)
30. Angažirani partner mora utvrditi jesu li vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja: (Vidjeti točke: A81–A89, A94–A97)
 - (a) planirani⁷ i obavljeni u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
 - (b) primjereni u odnosu na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana i resurse koje je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima angažiranom timu.
31. Angažirani partner mora pregledati revizijsku dokumentaciju u primjerenim vremenskim točkama tijekom revizijskog angažmana, uključujući revizijsku dokumentaciju koja se odnosi na: (Vidjeti točke: A90–A93)
 - (a) značajna pitanja,⁸

⁷ MRevS 300, *Planiranje revizije financijskih izvještaja*, točka 11.

⁸ MRevS 230, *Revizijska dokumentacija*, točka 8(c).

- (b) značajne prosudbe, uključujući one koje se odnose na složena ili prijeporna pitanja utvrđena tijekom revizijskog angažmana, te na donesene zaključke; i
 - (c) ostala pitanja koja su, prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, relevantna za odgovornosti angažiranog partnera.
32. Na datum ili prije datuma revizorovog izvješća angažirani partner mora pregledom revizijske dokumentacije i kroz raspravu s angažiranim timom utvrditi da su pribavljeni dostatni i primjereni revizijski dokazi kojima se podupiru doneseni zaključci i izdavanje revizorovog izvješća. (Vidjeti točke: A90–A94)
33. Prije određivanja datuma revizorskog izvješća angažirani partner mora pregledati financijske izvještaje i revizorovo izvješće, uključujući, ako je primjenjivo, opis ključnih revizijskih pitanja⁹ i povezanu revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdio da je izvješće koje će se izdati primjereno u danim okolnostima.¹⁰
34. Angažirani partner mora prije izdavanja pregledati službene pisane komunikacije s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili s regulativnim tijelima. (Vidjeti točku: A98)

Konzultacija

35. Angažirani partner mora: (Vidjeti točke: A99–A102)
- (a) preuzeti odgovornost za konzultacije angažiranog tima o:
 - (i) složenim ili prijepornim pitanjima i pitanjima o kojima politike ili postupci društva zahtijevaju konzultiranje; i
 - (ii) drugim pitanjima koja, prema profesionalnoj prosudbi angažiranog partnera, zahtijevaju konzultaciju;
 - (b) utvrditi da su članovi angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana obavili primjereno konzultiranje, kako unutar angažiranog tima, tako i između angažiranog tima i drugih na primjerenoj razini unutar ili izvan društva;
 - (c) utvrditi da su vrsta i opseg takvih konzultacija i zaključci koji proizlaze iz konzultacija dogovoreni sa strankom s kojom se obavlja konzultacija; i
 - (d) utvrditi da su dogovoreni zaključci implementirani.

Pregled kvalitete angažmana

36. Za revizijske angažmane za koje je potreban pregled kvalitete angažmana angažirani partner mora: (Vidjeti točku: A103)

⁹ MRevS 701, *Komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora.*

¹⁰ MRevS 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* ili MRevS 705 (izmijenjen), *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.*

- (a) utvrditi da je imenovan pregledavatelj kvalitete angažmana;
- (b) surađivati s pregledavateljem kvalitete angažmana i obavijestiti druge članove angažiranog tima o njihovoj odgovornosti za suradnju;
- (c) s pregledavateljem kvalitete angažmana raspraviti o značajnim pitanjima i značajnim prosudbama koje su proizašle tijekom revizijskog angažmana, uključujući one utvrđene tijekom pregleda kvalitete angažmana; i
- (d) ne odrediti datum revizorovog izvješća do završetka pregleda kvalitete angažmana. (Vidjeti točke: A104–A106)

Razlike u mišljenjima

37. Ako se pojave razlike u mišljenjima unutar angažiranog tima ili između angažiranog tima i pregledavatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, uključujući one koji daju konzultacije, angažirani tim mora slijediti politike ili postupke društva za postupanje s i razrješavanje takvih razlika u mišljenjima. (Vidjeti točke: A107–A108)
38. Angažirani partner mora:
- (a) preuzeti odgovornost za razlike u mišljenjima s kojima se postupa i koje se razrješavaju u skladu s politikama ili postupcima društva;
 - (b) utvrditi da su doneseni zaključci dokumentirani i implementirani; i
 - (c) ne odrediti datum izvješća revizora do razrješavanja razlika u mišljenjima.

Monitoring i otklanjanje nedostataka

39. Angažirani partner mora snositi odgovornost za: (Vidjeti točke: A109 - A112)
- (a) stjecanje razumijevanja informacija iz procesa društva koji obuhvaća monitoring i otklanjanje nedostataka koje mu je komuniciralo društvo, uključujući, prema potrebi, informacije iz procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka u sklopu mreže i mrežnih društava;
 - (b) utvrđivanje relevantnosti i učinka informacija iz točke 39(a) na revizijski angažman i za poduzimanje primjerenih mjera; i
 - (c) stalnu opreznost tijekom cijelog revizijskog angažmana spram informacija koje bi mogle biti relevantne za proces društva koji obuhvaća monitoring i otklanjanje nedostataka i komuniciranje takvih informacija odgovornima za taj proces.

Preuzimanje opće odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete

40. Prije određivanja datuma revizorovog izvješća angažirani partner mora utvrditi da je angažirani partner preuzeo sveukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana. Pritom angažirani partner mora utvrditi: (Vidjeti

točke: A113–A116)

- (a) da je sudjelovanje angažiranog partnera bilo je dostatno i primjereno tijekom cijelog revizijskog angažmana tako da angažirani partner ima osnovu za utvrđivanje da su donesene značajne prosudbe i doneseni zaključci primjereni u odnosu na vrstu i okolnosti angažmana; i
- (b) da su pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a uzeti u obzir vrsta i okolnosti revizijskog angažmana, sve njegove promjene te povezane politike ili postupci društva.

Dokumentacija

41. U primjeni MRevS-a 230 revizor¹¹ mora u revizijsku dokumentaciju uključiti: (Vidjeti točke: A117–A120)
- (a) identificirana pitanja, relevantne rasprave s osobljem i donesene zaključke u vezi s:
 - (i) ispunjavanjem obveza koje se odnose na relevantne etičke zahtjeve, uključujući one povezane s neovisnošću,
 - (ii) prihvaćanjem i nastavljanjem odnosa s klijentom i revizijskog angažmana;
 - (b) vrstu i opseg konzultacija te zaključke proizašle iz konzultacija obavljenih tijekom revizijskog angažmana kao i način na koji su takvi zaključci implementirani;
 - (c) ako revizijski angažman podliježe pregledu kvalitete angažmana, utvrđenje da je pregled kvalitete angažmana dovršen na datum revizorovog izvješća ili prije tog datuma.

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Područje koje uređuje ovaj MRevS (Vidjeti točku: 1)

- A1. Ovaj MRevS primjenjuje se na sve revizije financijskih izvještaja, uključujući revizije financijskih izvještaja grupe. MRevS 600¹² uređuje posebna razmatranja koja se primjenjuju na reviziju financijskih izvještaja grupe i kad su uključeni revizori komponenti. MRevS 600, prilagođen kako je nužno u danim okolnostima, također može biti koristan u reviziji financijskih izvještaja kad angažirani tim uključuje pojedince iz drugog društva. Na primjer, MRevS 600 može biti koristan pri uključivanju takvog pojedinca radi prisustvovanja fizičkom brojanju zaliha, provjeri nekretnina, postrojenja i opreme ili obavljanja revizijskih postupaka u zajedničkom centru za isporuku usluga na udaljenoj lokaciji.

¹¹ MRevS 230, točke 8.–11. i A6.

¹² MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponenti)*.

Sustav upravljanja kvalitetom u društvu i uloga angažiranih timova (Vidjeti točke. 2–9)

- A2. MSUK 1 uređuje odgovornosti društva za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom u tom društvu.
- A3. Društva ili nacionalni zahtjevi mogu koristiti različite terminologije ili okvire za opisivanje sastavnica sustava upravljanja kvalitetom. Nacionalni zahtjevi koji uređuju odgovornosti društva za oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava upravljanja kvalitetom su barem jednako zahtjevni kao MSUK 1 kad uređuju zahtjeve MSUK-a 1 i nameću društvu obveze postizanja cilja MSUK-a 1.

Odgovornosti angažiranog tima koje se odnose na sustav upravljanja kvalitetom u društvu (Vidjeti točku: 4)

- A4. Upravljanje kvalitetom na razini angažmana podržano je sustavom društva za upravljanje kvalitetom i određeno je vrstom i okolnostima revizijskog angažmana. U skladu s MSUK-om 1, društvo je odgovorno za komuniciranje informacija koje omogućuju angažiranom timu razumijevanje i ispunjavanje svojih odgovornosti vezanih uz obavljanje angažmana. Na primjer, takve komunikacije mogu obuhvaćati politike ili postupke za obavljanje konzultacija s unaprijed određenim pojedincima u određenim situacijama koje uključuju složena stručna ili etička pitanja ili uključivanje stručnjaka koje je odredilo društvo u specifične angažmane radi obavljanja revizijskih postupaka povezanih s određenim pitanjima (npr. društvo može odrediti da stručnjaci za kredite koje je imenovalo društvo moraju biti uključeni u revidiranje ispravaka vrijednosti za očekivane kreditne gubitke u revizijama financijskih institucija).
- A5. Reakcije na razini društva mogu uključivati politike ili postupke koje je uspostavila mreža ili druga društva, strukture ili organizacije unutar iste mreže (mrežni zahtjevi ili mrežne usluge opisani su dalje u MSUK-u 1 u odjeljku "Mrežni zahtjevi ili mrežne usluge").¹³ Zahtjevi ovog MRevS-a temelje se na pretpostavci da je društvo odgovorno za poduzimanje potrebnih mjera kako bi se angažiranim timovima omogućilo implementiranje ili korištenje mrežnih zahtjeva ili mrežnih usluga u pogledu revizijskog angažmana (na primjer, zahtjev za korištenje revizijske metodologije koju je razvilo mrežno društvo). Prema MSUK-u 1, društvo je odgovorno za određivanje načina na koji su mrežni zahtjevi ili mrežne usluge relevantni za sustav društva za upravljanje kvalitetom i načina na koji se ti zahtjevi ili usluge pri tome uzimaju u obzir.¹⁴
- A6. Neke reakcije na rizike kvalitete na razini društva ne provode se na razini angažmana, ali su ipak relevantne pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a. Na primjer, reakcije na razini društva o kojima bi angažirani tim mogao ovisiti pri ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a uključuju:
- procesi zapošljavanja osoblja i stručnog usavršavanja;

¹³ MSUK 1, točka 49 (b).

¹⁴ MSUK 1, točka 49 (a).

- aplikacije informacijske tehnologije (IT) koje podržavaju praćenje neovisnosti društva;
- razvoj IT aplikacija koje podržavaju prihvaćanje i nastavljajanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana; i
- razvoj revizijskih metodologija i povezanih implementacijskih alata i smjernica.

A7. Zbog posebne vrste i okolnosti svakog revizijskog angažmana i promjena do kojih može doći tijekom revizijskog angažmana, društvo ne može utvrditi sve rizike kvalitete koji se mogu pojaviti na razini angažmana ili utvrditi sve relevantne i primjerene reakcije. U skladu s tim, angažirani tim koristi profesionalnu prosudbu u određivanju hoće li oblikovati i implementirati reakcije, povrh onih utvrđenih u politikama ili postupcima društva, na razini angažmana kako bi se ispunio cilj ovog MRevS-a.¹⁵

A8. Na utvrđivanje angažiranog tima o tome jesu li potrebne reakcije na razini angažmana (i, ako jesu, koje su to reakcije) utječu zahtjevi ovog MRevS-a, razumijevanje angažiranog tima koje se odnosi na vrstu i okolnosti angažmana te bilo kakve promjene tijekom revizijskog angažmana. Na primjer, tijekom angažmana mogu nastati nepredviđene okolnosti zbog kojih angažirani partner može zatražiti sudjelovanje primjereno iskusnog osoblja povrh onih koji su bili prvotno dodijeljeni ili dostupni.

A9. Relativna ravnoteža napora angažiranog tima radi ispunjavanja zahtjeva ovog MRevS-a (tj. između implementacije reakcija društva i oblikovanja i implementacije reakcija zbog specifičnosti angažmana povrh onih utvrđenih u politikama ili postupcima društva) može varirati. Na primjer, društvo može oblikovati program revizije koji će se koristiti u okolnostima koje se mogu primijeniti na revizijski angažman (npr. program revizije specifičan za industriju). Osim određivanja vremenskog rasporeda i opsega postupaka koje treba obaviti, možda će biti malo ili nimalo potrebe za dodavanjem dodatnih revizijskih postupaka u program revizije na razini angažmana. Alternativno, radnje angažiranog tima radi ispunjavanja zahtjeva za obavljanje angažmana iz ovog MRevS-a mogu biti više usredotočene na oblikovanje i implementaciju reakcija na razini angažmana kako bi se razriješila specifična vrsta i okolnosti angažmana (npr. planiranje i obavljanje postupaka za razrješavanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji nisu razmatrani u revizijskim programima društva).

A10. Obično angažirani tim može ovisiti o politikama ili postupcima društva u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, osim ako:

- razumijevanje ili praktično iskustvo angažiranog tima ukazuje na to da se politikama ili postupcima društva neće učinkovito adresirati vrsta i

¹⁵ MRevS 200 zahtjeva od revizora korištenje profesionalne prosudbe u planiranju i obavljanju revizije financijskih izvještaja.

okolnosti angažmana; ili

- informacije koje je dostavilo društvo ili druge strane o učinkovitosti takvih politika ili postupaka upućuju na suprotno (npr. informacije koje pružaju aktivnosti društva vezane uz monitoring, vanjski nadzori ili drugi relevantni izvori upućuju na to da politike ili postupci društva ne funkcioniraju učinkovito).

A11. Ako angažirani partner postane svjestan (uključujući putem obavijesti primljenih od drugih članova angažiranog tima) da su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkovite u kontekstu specifičnog angažmana ili da angažirani partner ne može ovisiti o politikama ili postupcima društva, angažirani partner odmah dostavlja takve informacije društvu u skladu s točkom 39(c) jer su takve informacije relevantne za proces društva u odnosu na monitoring i otklanjanje nedostataka. Na primjer, ako član angažiranog tima utvrdi da softverski program za reviziju ima sigurnosni nedostatak, pravovremena komunikacija takvih informacija primjerenom osoblju omogućuje društvu poduzimanje koraka za ažuriranje i ponovno izdavanje programa revizije. Vidjeti i točku A70 u pogledu dostatnih i primjerenih resursa.

Informacije relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana (Vidjeti točku: 6)

A12. Ispunjavanje zahtjeva iz drugih MRevS-ova može pružiti informacije koje su relevantne za upravljanje kvalitetom na razini angažmana. Na primjer, razumijevanje subjekta i njegova okruženja koje se mora steći u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.)¹⁶ pruža informacije koje mogu biti relevantne za ispunjavanje zahtjeva ovog MRevS-a. Takve informacije mogu biti relevantne za utvrđivanje:

- vrste resursa koje treba uvesti za određena revizijska područja, kao što je upotreba primjereno iskusnih članova tima za visokorizična područja ili uključivanje stručnjaka za rješavanje složenih pitanja;
- količine resursa za dodjelu određenim područjima revizije, kao što je broj članova tima dodijeljenih za prisustvovanje fizičkom brojanju zaliha na više lokacija;
- vrste, vremenskog rasporeda i opsega pregleda rada članova tima na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja; ili
- alokacije planiranih sati revizije, uključujući alociranje više vremena, i vremena iskusnijih članova angažiranog tima u onim područjima u kojima postoji veći broj rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ili kad su identificirani rizici procijenjeni kao viši.

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točke: 2, 8)

A13. U manjem društvu politike ili postupci društva mogu odrediti angažiranog partnera kako bi u ime društva oblikovao mnoge reakcije na rizike kvalitete u društvu jer

¹⁶ MRevS 315 (izmijenjen 2019.), *Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja*

to može biti učinkovitiji pristup oblikovanju i implementaciji reakcija kao dijelu sustava upravljanja kvalitetom u društvu. Osim toga, politike ili postupci manjeg društva mogu biti manje formalni. Na primjer, u vrlo malom društvu s relativno malim brojem revizijskih angažmana, društvo može utvrditi kako nema potrebe za uspostavom sustava na razini cijelog društva za monitoring neovisnosti, te će neovisnost na razini pojedinačnog angažmana pratiti angažirani partner.

- A14. Zahtjevi koji se odnose na usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada drugih članova angažiranog tima relevantni su samo ako osim angažiranog partnera postoje drugi članovi angažiranog tima.

Definicije

Angažirani tim (Vidjeti točku: 12(d))

- A15. Angažirani tim može biti organiziran na različite načine. Na primjer, članovi angažiranog tima mogu se nalaziti zajedno na jednoj lokaciji ili na različitim geografskim lokacijama i mogu biti organizirani u grupe prema aktivnosti koju obavljaju. Bez obzira na to kako je organiziran angažirani tim, svaki pojedinac koji provodi revizijske postupke¹⁷ u sklopu revizijskog angažmana član je angažiranog tima.
- A16. Definicija angažiranog tima usredotočena je na pojedince koji provode revizijske postupke u revizijskom angažmanu. Revizijski dokazi, koji su potrebni za potporu mišljenju i revizorovom izvješću, prvenstveno se pribavljaju iz revizijskih postupaka obavljenih tijekom revizije.¹⁸ Revizijski postupci obuhvaćaju postupke procjene rizika¹⁹ i daljnje revizijske postupke.²⁰ Kako je objašnjeno u MRevS-u 500, revizijski postupci uključuju pregledavanje, promatranje, konfirmiranje, ponovni izračun, ponovno izvođenje, analitičke postupke i postavljanje upita, koji se često provode u nekoj kombinaciji.²¹ Drugi MRevS-ovi mogu uključivati i posebne postupke za pribavljanje revizijskih dokaza, na primjer MRevS 520.²²
- A17. Angažirani timovi uključuju osoblje i mogu uključivati i druge pojedince koji obavljaju revizijske postupke koji su iz:
- (a) društva člana mreže;
 - (b) društva koje nije član mreže ili drugi davatelj usluga.²³

¹⁷ MRevS 500, *Revizijski dokazi*, točka A10.

¹⁸ MRevS 200, točka A30.

¹⁹ MRevS 315 (izmijenjen 2019.) sadrži zahtjeve povezane s postupcima procjene rizika.

²⁰ MRevS 330, *Reakcije revizora na procijenjene rizike*, sadrži zahtjeve povezane s daljnjim revizijskim postupcima, uključujući testove kontrola i dokazne postupke.

²¹ MRevS 500, točke A14 - A25.

²² MRevS 520, *Analitički postupci*.

²³ MSUK 1, točka 16 (v).

Na primjer, pojedinac iz drugog društva može obavljati revizijske postupke u odnosu na financijske informacije komponente u revizijskom angažmanu za grupu, prisustvovati fizičkom brojanju zaliha ili pregledati fizičku dugotrajnu imovinu na udaljenoj lokaciji.

- A18. Angažirani timovi mogu uključivati i pojedince iz centara za pružanje usluga koji obavljaju revizijske postupke. Na primjer, može se odrediti da će određene zadatke koji se ponavljaju ili su specijalizirane vrste obavljati skupina primjereno kvalificiranog osoblja i angažirani tim stoga uključuje takve pojedince. Centre za pružanje usluga mogu osnovati društvo, mreža ili druga društva, strukture ili organizacije unutar iste mreže. Na primjer, centralizirana funkcija može se koristiti za olakšavanje postupaka vanjskog confirmiranja.
- A19. Angažirani timovi mogu uključivati pojedince sa stručnim znanjem u specijaliziranom području računovodstva ili revizije koji obavljaju revizijske postupke u revizijskom angažmanu, na primjer, pojedince sa stručnim znanjem na području računovodstva poreza na dobit ili na području analiziranja složenih informacija izrađenih automatiziranim alatima i tehnikama u svrhu utvrđivanja neuobičajenih ili neočekivanih odnosa. Pojedinac nije član angažiranog tima ako je sudjelovanje tog pojedinca u angažmanu ograničeno na konzultiranje. Konzultacije se razmatraju u točkama 35 i A99 – A102.
- A20. Ako revizijski angažman podliježe pregledu kvalitete angažmana, pregledatelj kvalitete angažmana i svi drugi pojedinci koji obavljaju pregled kvalitete angažmana nisu članovi angažiranog tima. Takvi pojedinci mogu podlijezati posebnim zahtjevima neovisnosti.
- A21. Interni revizor koji pruža izravnu pomoć i revizorov vanjski stručnjak čiji se rad koristi u angažmanu nisu članovi angažiranog tima.²⁴ MRevS 610 (izmijenjen) 2013. i MRevS 620 sadrže zahtjeve i smjernice za revizora kad koristi rad internih revizora u svojstvu izravne pomoći odnosno kad koristi rad vanjskog stručnjaka. Usklađenost s tim MRevS-ovima zahtijeva od revizora da pribavi dostatno primjerenih revizijskih dokaza o radu internog revizora koji pruža izravnu pomoć te obavi revizijske postupke nad radom revizorovog stručnjaka.

Odgovornosti angažiranog partnera (Vidjeti točke: 9, 12(d))

- A22. Kad ovaj MRevS izričito namjerava da zahtjev ili odgovornost bude ispunjena od strane angažiranog partnera, angažirani partner možda će morati dobiti informacije od društva ili drugih članova angažiranog tima kako bi ispunio zahtjev (npr. informacije za donošenje zahtijevane odluke ili prosudbe). Na primjer, angažirani partner dužan je utvrditi da članovi angažiranog tima zajedno imaju primjerene kompetencije i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana. Da bi se procijenilo jesu li kompetencije i sposobnosti angažiranog tima primjerene, angažirani partner možda će morati koristiti informacije koje je prikupio

²⁴ Vidjeti MRevS 620, točke 12–13 i MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točke 21 – 25.

angažirani tim ili iz sustava upravljanja kvalitetom u društvu.

Primjena politika ili postupaka društva od strane članova angažiranog tima (Vidjeti točke. 9, 12(d),17)

- A23. U kontekstu sustava društva za upravljanje kvalitetom, članovi angažiranog tima iz društva odgovorni su za implementiranje politika ili postupaka društva koji se primjenjuju na revizijski angažman. Budući da članovi angažiranog tima iz drugog društva nisu ni partneri ni zaposlenici društva angažiranog partnera, oni možda ne podliježu sustavu za upravljanje kvalitetom u društvu ili politikama ili postupcima društva. Nadalje, politike ili postupci drugog društva možda nisu slični politikama društva angažiranog partnera. Na primjer, politike ili postupci u vezi s usmjeravanjem, nadziranjem i pregledavanjem mogu biti različiti, osobito kad je drugo društvo u jurisdikciji s drugačijim pravnim sustavom, jezikom ili kulturom od društva angažiranog partnera. U skladu s tim, ako angažirani tim uključuje pojedince koji su iz drugog društva, društvo ili angažirani partner možda će morati poduzeti različite mjere kako bi implementirali politike ili postupke društva u vezi s radom tih pojedinaca.
- A24. Konkretno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od društva ili angažiranog partnera poduzimanje mjera koje su različite od onih koje se primjenjuju na osoblje pri stjecanju razumijevanja o tome:
- Ima li pojedinac iz drugog društva primjerenu kompetenciju i sposobnosti za obavljanje revizijskog angažmana. Na primjer, pojedinac ne bi podlijebao postupcima zapošljavanja i osposobljavanja u društvu te stoga politike ili postupci društva mogu navesti da se ta odluka može provesti drugim mjerama kao što su dobivanje informacija od drugog društva ili tijela za licenciranje ili registraciju. Točke 19 i A38 MRevS-a 600 sadržavaju smjernice za razumijevanje stručnosti i sposobnosti revizora komponenti.
 - Razumije li pojedinac iz drugog društva etičke zahtjeve koji su relevantni za angažman u reviziji grupe. Na primjer, pojedinac ne bi podlijebao osposobljavanju u društvu u pogledu politika ili postupaka društva za relevantne etičke zahtjeve. U politikama ili postupcima društva može se navesti da se to razumijevanje stječe drugim radnjama kao što su pružanje informacija, priručnika ili vodiča koji sadrže odredbe relevantnih etičkih zahtjeva koji se primjenjuju na revizijski angažman i na pojedinca.
 - Hoće li potvrditi neovisnost. Na primjer, pojedinci koji nisu osoblje možda neće moći dovršiti izjavu o neovisnosti izravno u sustavima društva za neovisnost. U politikama ili postupcima društva može se navesti da takvi pojedinci mogu pružiti dokaze o svojoj neovisnosti u vezi s revizijskim angažmanom na druge načine, kao što je pisana potvrda.
- A25. Ako politike ili postupci društva zahtijevaju poduzimanje posebnih aktivnosti u određenim okolnostima (npr. konzultiranje o određenom pitanju), možda će biti

potrebno da se odnosne politike ili postupci društva komuniciraju pojedincima koji nisu osoblje. Takvi pojedinci mogu upozoriti angažiranog partnera ako se pojave određene okolnosti, a to omogućuje angažiranom partneru da se pridržava politika ili postupaka društva. Na primjer, u revizijskom angažmanu za grupu, ako revizor komponente obavlja revizijske postupke na financijskim informacijama komponente i utvrdi složeno ili prijeporno pitanje koje je relevantno za financijske izvještaje grupe i podložno je konzultiranju u²⁵ okviru politika ili postupaka revizora grupe, revizor komponente može upozoriti angažirani tim grupe o tom pitanju.

Društvo (Vidjeti točku 12(e))

A26. Definicija "društva" u relevantnim etičkim zahtjevima može se razlikovati od definicije navedene u ovom MRevS-u.

"Mreža" i "društvo mreže" (Vidjeti točke: 12(f)–12(g))

A27. Definicije "mreže" ili "društva mreže" u relevantnim etičkim zahtjevima mogu se razlikovati od onih utvrđenih u ovom MRevS-u. Kodeks IESBA također pruža smjernice u vezi s pojmovima "mreža" i "društvo mreže". Mreže i druga društva mreže mogu biti strukturirani na različite načine i u svim su slučajevima izvan društva. Odredbe ovog MRevS-a u odnosu na mreže primjenjuju se i na sve strukture ili organizacije koje nisu dio društva, ali koje postoje unutar mreže.

Odgovornosti vodstva za upravljanje i postizanje kvalitete revizija (Vidjeti točke: 13 - 15)

Preuzimanje sveukupne odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete

A28. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji rješavanju pitanje upravljanja i vodstva društva koje podržava oblikovanje, implementaciju i funkcioniranje sustava za upravljanje kvalitetom. Odgovornost angažiranog partnera za upravljanje kvalitetom i postizanje kvalitete podupire kultura društva koja pokazuje predanost kvaliteti. U rješavanju zahtjeva iz točkama 13 i 14 ovog MRevS-a, angažirani partner može izravno komunicirati s drugim članovima angažiranog tima i ojačati tu komunikaciju osobnim ponašanjem i djelovanjem (npr. primjerom). Kulturu koja pokazuje predanost kvaliteti dodatno oblikuju i jačaju članovi angažiranog tima kad pokazuju očekivana ponašanja pri obavljanju angažmana.

Prilagodljivost veličini

A29. Vrsta i opseg radnji angažiranog partnera kako bi se pokazala predanost društva kvaliteti mogu ovisiti o različitim čimbenicima, uključujući veličinu, strukturu, zemljopisnu raspršenost i složenost društva i angažiranog tima te vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Kod manjeg angažiranog tima s malo članova angažiranog

²⁵ Vidjeti točku 35.

tima, utjecaj na željenu kulturu izravnom interakcijom i ponašanjem može biti dovoljan, dok za veći angažirani tim koji je raspršen na mnogim lokacijama može biti potrebna formalnija komunikacija.

Dostatno i primjereno sudjelovanje

A30. Dovoljnu i primjerenu uključenost angažiranog partnera tijekom revizijskog angažmana angažirani partner može pokazati na različite načine, uključujući:

- preuzimanje odgovornosti za vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja članova angažiranog tima te pregledavanje njihova rada u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a; i
- mijenjanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega takvog usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja u kontekstu vrste i okolnosti angažmana.

Komunikacija

A31. Komunikacija je sredstvo putem kojeg angažirani tim pravodobno dijeli relevantne informacije kako bi ispunio zahtjeve ovog MRevS-a, čime doprinosi postizanju kvalitete revizijskog angažmana. Komunikacija može biti između timova ili unutar članova angažiranog tima ili s:

- (a) društvom (npr. pojedinci koji obavljaju djelatnost u sustavu upravljanja kvalitetom u društvu, uključujući one kojima je dodijeljena krajnja ili operativna odgovornost za sustav upravljanja kvalitetom u društvu);
- (b) ostalima koji su uključeni u reviziju (npr. interni revizori koji pružaju izravnu pomoć²⁶ ili revizorov vanjski stručnjak²⁷); i
- (c) strankama koje su izvan društva (npr. uprava, oni koji su zaduženi za upravljanje ili regulativna tijela).

A32. Vrsta i okolnosti revizijskog angažmana mogu utjecati na odluke angažiranog partnera u vezi s primjerenim sredstvima učinkovite komunikacije s članovima angažiranog tima. Na primjer, radi podrške primjerenom usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju, društvo može upotrebljavati IT aplikacije kako bi olakšalo komunikaciju između članova angažiranog tima kad obavljaju poslove na različitim zemljopisnim lokacijama.

Profesionalni skepticizam (Vidjeti točku: 7)

A33. Angažirani partner odgovoran je za naglašavanje važnosti korištenja profesionalnog skepticizma od strane svakog člana angažiranog tima tijekom cijelog revizijskog angažmana. Uvjeti svojstveni nekim revizijskim angažmanima mogu stvoriti pritiske na angažirani tim koji mogu ometati primjereno korištenje profesionalnog skepticizma pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju

²⁶ Vidjeti MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točka A41.

²⁷ Vidjeti MRevS 620, točka 11(c) i A30.

revizijskih dokaza. U skladu s tim, pri izradi cjelokupne revizijske strategije u skladu s MRevS-om 300 angažirani tim možda će morati razmotriti postoje li takvi uvjeti u revizijskom angažmanu i, ako postoje, koje će mjere društvo ili angažirani tim možda morati poduzeti kako bi ublažili takve prepreke.

A34. Prepreke za korištenje profesionalnog skepticizma na razini angažmana mogu uključivati, ali nisu ograničene na:

- Financijska ograničenja, koja mogu obeshrabriti uporabu dovoljno iskusnih ili stručno kvalificiranih resursa, uključujući stručnjake, potrebnih za revizije subjekata u kojima su stručno znanje ili specijalizirane vještine potrebne za učinkovito razumijevanje, procjenu rizika i reagiranje na njih te informirano ispitivanje menadžmenta.
- Kratki rokovi, koji mogu negativno utjecati na ponašanje onih koji obavljaju posao, kao i onih koji usmjeravaju, nadziru i pregledavaju. Na primjer, vanjski vremenski pritisci mogu stvoriti ograničenja za učinkovitu analizu složenih informacija.
- Nedostatak suradnje ili neprimjereni pritisci koje nameće menadžment, što može negativno utjecati na sposobnost angažiranog tima za rješavanje složenih ili prijepornih pitanja.
- Nedovoljno razumijevanje subjekta i njegova okruženja, njegova sustava interne kontrole i primjenjivog okvira financijskog izvještavanja, što može ograničiti sposobnost angažiranog tima za donošenje primjerene prosudbe i informirano ispitivanje tvrdnji menadžmenta.
- Poteškoće u dobivanju pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima ili drugima može uzrokovati pristranost angažiranog tima u odabiru izvora revizijskih dokaza i traženje revizijskih dokaza iz izvora koji su lakše dostupni.
- Pretjerano oslanjanje na automatizirane alate i tehnike može dovesti do toga da angažirani tim ne ocijeni kritički revizijske dokaze.

A35. Nesvjesne ili svjesne pristranosti revizora mogu utjecati na profesionalne prosudbe angažiranog tima, uključujući, na primjer, u oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka ili ocjenjivanju revizijskih dokaza. Primjeri nesvjesnih pristranosti revizora koje mogu ometati korištenje profesionalnog skepticizma, a time i razumnost profesionalnih prosudbi angažiranog tima u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, mogu uključivati:

- Pristranost zbog dostupnosti što je tendencija stavljanja veće težine na događaje ili iskustva koja odmah padaju na pamet ili su lako dostupna nego na one koji to nisu.
- Pristranost zbog potvrđivanja što je tendencija stavljanja veće težine na informacije koje potvrđuju postojeće uvjerenje nego na informacije koje proturječe ili bacaju sumnju na to uvjerenje.

- Grupno razmišljanje što je tendencija razmišljanja ili donošenja odluka kao grupe koja obeshrabruje kreativnost ili individualnu odgovornost.
- Pristranost pretjeranog samopouzdanja što je tendencija precjenjivanja vlastite sposobnosti točnog procjenjivanja rizika ili donošenja drugih prosudbi ili odluka.
- Pristranost sidrenja što je tendencija korištenja početnih informacija kao sidra prema kojem se neprimjereno procjenjuju naknadne informacije.
- Pristranost automatizacije što je tendencija favoriziranja izlaznih podataka generiranih iz automatiziranih sustava, čak i kad ljudsko rasuđivanje ili kontradiktorne informacije postavljaju pitanja o tome jesu li takvi izlazni podaci pouzdani ili primjereni svrsi.

A36. Moguće mjere koje angažirani tim može poduzeti kako bi ublažio prepreke za korištenje profesionalnog skepticizma na razini angažmana mogu uključivati:

- Ostajanje na oprezu spram promjena u vrsti ili okolnostima revizijskog angažmana koje zahtijevaju dodatne ili različite resurse za angažman i traženje dodatnih ili različitih resursa od onih pojedinaca unutar društva koji su odgovorni za alociranje ili dodjelu resursa angažmanu.
- Izričito upozoravanje angažiranog tima na slučajeve ili situacije kad ranjivost na nesvjesne ili svjesne pristranosti revizora može biti veća (npr. područja koja uključuju značajniju prosudbu) i naglašavanje važnosti traženja savjeta od iskusnijih članova angažiranog tima u planiranju i obavljanju revizijskih postupaka.
- Mijenjanje sastava angažiranog tima, na primjer, zahtijevanje da se angažmanu dodijele iskusniji pojedinci s većim vještinama ili znanjem ili specifičnom stručnošću.
- Uključivanje iskusnijih članova angažiranog tima kad je riječ o članovima menadžmenta s kojima je teško ili izazovno komunicirati.
- Uključivanje članova angažiranog tima sa specijaliziranim vještinama i znanjem ili revizorovog stručnjaka za pomoć angažiranom timu u složenim ili subjektivnim područjima revizije.
- Izmjena vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja ili pregledavanja uključivanjem iskusnijih članova angažiranog tima, češći osobni nadzor ili detaljnije pregledavanje određene radne dokumentacije za:
 - složena ili subjektivna područja revizije;
 - područja koja predstavljaju rizik za postizanje kvalitete revizijskog angažmana;
 - područja gdje postoji rizik prijevare; i

- identificirano nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje zakona ili regulative.
- Postavljanje očekivanja za:
 - manje iskusne članove angažiranog tima da često i pravodobno traže savjet od iskusnijih članova angažiranog tima ili angažiranog partnera; i
 - iskusnije članova angažiranog tima da budu dostupni manje iskusnim članovima angažiranog tima tijekom cijelog revizijskog angažmana te da pozitivno i pravodobno odgovore o svojim uvidima te na zahtjeve za savjet ili pomoć.
- Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje kad menadžment nameće neprimjeren pritisak ili se angažirani tim suočava s poteškoćama u dobivanju pristupa evidencijama, objektima, određenim zaposlenicima, kupcima, dobavljačima ili drugima od kojih se mogu tražiti revizijski dokazi.

Dodjeljivanje postupaka, zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima (Vidjeti točku: 15)

- A37. Dovoljnu i primjerenu uključenost tijekom revizijskog angažmana kad su postupci, zadaci ili radnje dodijeljeni drugim članovima angažiranog tima, angažirani partner može dokazati na različite načine, uključujući:
- informiranje tih članova tima o vrsti njihove odgovornosti i ovlastima, opsegu posla koji se dodjeljuje i njihovim ciljevima te pružiti sve druge potrebne upute i relevantne informacije,
 - usmjeravanje i nadziranje tih članova tima,
 - pregledavanje rada tih članova tima radi ocjene donesenih zaključaka, povrh zahtjeva iz točaka 29–34.

Relevantni etički zahtjevi, uključujući one koji se odnose na neovisnost (Vidjeti točke: 16–21)

Relevantni etički zahtjevi (Vidjeti točke: 1, 16–21)

- A38. MRevS 200²⁸ zahtijeva od revizora pridržavanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući one povezane s neovisnošću, koji se odnose na angažmane za reviziju financijskih izvještaja. Relevantni etički zahtjevi mogu varirati ovisno o vrsti i okolnostima angažmana. Na primjer, određeni zahtjevi povezani s neovisnošću mogu se primjenjivati samo pri obavljanju revizija kod uvrštenih subjekata. MRevS 600 uključuje dodatne zahtjeve i smjernice povrh onih u ovom MRevS-u u vezi s komuniciranjem o relevantnim etičkim zahtjevima s revizorima

²⁸ MRevS 200, točke 14 i A16 - A19.

komponenti.

- A39. Na temelju vrste i okolnosti revizijskog angažmana, određeni zakoni, regulativa ili aspekti relevantnih etičkih zahtjeva, kao što su oni koji se odnose na nepridržavanje zakona ili regulative, mogu biti relevantni za angažman, na primjer zakoni ili regulativa koja pokriva pranje novca, korupciju ili podmićivanje.
- A40. Informacijski sustav društva i resursi koje daje društvo mogu pomoći angažiranom timu u razumijevanju i ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva primjenjivih na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, društvo može:
- Komunicirati zahtjeve neovisnosti angažiranim timovima.
 - Organizirati osposobljavanje za angažirane timove o relevantnim etičkim zahtjevima.
 - Uspostaviti priručnike i vodiče (tj. intelektualne resurse) koji sadrže odredbe relevantnih etičkih zahtjeva i smjernice o tome kako se primjenjuju s obzirom na vrstu i okolnosti društva i njegovih angažmana.
 - Dodijeliti osoblje radi upravljanja i monitoringa usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima (npr. MSUK 1 zahtijeva da društvo barem jednom godišnje dobije dokumentiranu potvrdu o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti od svih osoba koje moraju prema relevantnim etičkim zahtjevima biti neovisne) ili omogućiti konzultacije o pitanjima koja se odnose na relevantne etičke zahtjeve.
 - Uspostaviti politike ili postupke za članove angažiranog tima za komuniciranje relevantnih i pouzdanih informacija primjerenim stranama unutar društva ili angažiranom partneru, kao što su politike ili postupci za angažirane timove za:
 - komuniciranje informacija o angažmanima klijenata i opsegu usluga, uključujući usluge bez izražavanja uvjerenja, kako bi se društvu omogućilo identificiranje prijetnje neovisnosti tijekom razdoblja angažmana i tijekom razdoblja obuhvaćenog predmetnim pitanjem;
 - komuniciranje okolnosti i odnosa koji mogu stvoriti prijetnju neovisnosti, tako da društvo može ocijeniti je li takva prijetnja na prihvatljivoj razini, a ako nije, razriješiti prijetnju uklanjanjem prijetnje ili smanjenjem prijetnje na prihvatljivu razinu;
 - promptno komuniciranje svih kršenja relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući onih koja se odnose na neovisnost.
- A41. Angažirani partner može uzeti u obzir informacije, komunikaciju i resurse opisane u točki A40 pri utvrđivanju može li angažirani partner ovisiti o politikama ili postupcima društva u ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva.
- A42. Otvorena i temeljita komunikacija između članova angažiranog tima o relevantnim etičkim zahtjevima također može pomoći u:

- skretanju pozornost članova angažiranog tima na relevantne etičke zahtjeve koji mogu biti od posebnog značaja za revizijski angažman; i
- održavanju obaviještenosti angažiranog partnera o pitanjima koja su relevantna za razumijevanje i ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva i povezanih politika ili postupaka društva od strane angažiranog tima.

Identificiranje i ocjenjivanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima
(Vidjeti točke: 17 - 18)

- A43. U skladu s MSUK-om 1, reakcije društva za razrješavanje rizika kvalitete u odnosu na relevantne etičke zahtjeve, uključujući one koji se odnose na neovisnost članova angažiranog tima, uključuju politike ili postupke za identificiranje, ocjenjivanje i razrješavanje prijetnji usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima.
- A44. Relevantni etički zahtjevi mogu sadržavati odredbe o identificiranju i ocjenjivanju prijetnji te načinu na koji se s njima treba postupati. Na primjer, Kodeks IESBA-e objašnjava da se prijetnja osobnog interesa pridržavanju temeljnog načela profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje može pojaviti ako je naknada ponuđena za revizijski angažman toliko niska da bi moglo biti teško obaviti angažman u skladu s profesionalnim standardima.²⁹

Povrede relevantnih etičkih zahtjeva (Vidjeti točku: 19)

- A45. U skladu s MSUK-om 1, društvo je dužno uspostaviti politike ili postupke za utvrđivanje, komuniciranje, ocjenjivanje i izvješćivanje o svim povredama relevantnih etičkih zahtjeva i pravodobno reagiranje na uzroke i posljedice povreda.

Poduzimanje primjerenih mjera (Vidjeti točku: 20)

- A46. Primjerene mjere mogu uključivati, na primjer:
- Primjenjivanje politika ili postupaka društva u vezi s povredama relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući komunikaciju ili savjetovanje s primjerenim pojedincima kako bi se mogle poduzeti primjerene mjere, uključujući, ako je primjenjivo, disciplinske mjere.
 - Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje.
 - Komuniciranje s regulativnim tijelima ili profesionalnim tijelima. U nekim okolnostima komunikacija s regulativnim tijelima može biti propisana zakonom ili regulativom.
 - Traženje pravnog savjeta.
 - Povlačenje iz revizijskog angažmana, kad je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom.

²⁹ Kodeks IESBA-e, točka 330.3 A2.

Prije datiranja revizorovog izvješća (Vidjeti točku: 21)

A47. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da revizorovo izvješće uključuje tvrdnju o tome da je revizor neovisan o subjektu u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima koji se odnose na reviziju te o tome da je revizor ispunio druge etičke odgovornosti revizora u skladu s tim zahtjevima.³⁰ Obavljanje postupaka propisanih u točkama 16 – 21 ovog MRevS-a daje osnovu za te tvrdnje u revizorovom izvješću.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora

A48. Zakonskim mjerama mogu se osigurati zaštitne mjere za neovisnost revizora u javnom sektoru. Međutim, revizori u javnom sektoru ili revizorska društva koja provode revizije u javnom sektoru u ime ovlaštenog revizora će možda, ovisno o uvjetima mandata u određenoj jurisdikciji, morati prilagoditi svoj pristup promicanju usklađenosti s točkom 16. To može uključivati, ako mandat revizora u javnom sektoru ne dopušta povlačenje iz revizijskog angažmana, javno objavljivanje okolnosti koje su nastale, a koje bi, da su u privatnom sektoru, navele revizora na povlačenje iz angažmana.

Prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskih angažmana (Vidjeti točke: 22–24)

A49. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje ciljeva kvalitete koji adresiraju prihvatanje i nastavljanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana.

A50. Informacije poput sljedećih mogu pomoći angažiranom partneru pri utvrđivanju jesu li zaključci doneseni u vezi s prihvatanjem i nastavljanjem odnosa s klijentima i revizijskim angažmanima primjereni:

- integritet i etičke vrijednosti glavnih vlasnika, ključnog menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje subjektom;
- jesu li dostupni dovoljni i primjereni resursi za obavljanje angažmana;
- jesu li menadžment i osobe zadužene za upravljanje preuzele svoje odgovornosti u vezi s angažmanom;
- ima li angažirani tim kompetencije i sposobnosti, uključujući dovoljno vremena, za obavljanje angažmana; i
- imaju li značajna pitanja koja su se pojavila tijekom tekućeg ili prethodnog angažmana posljedice za nastavak angažmana.

A51. U skladu s MSUK-om 1, za odluke o prihvatanju i nastavljanju društvo je dužno donijeti prosudbe o sposobnosti društva za obavljanje angažmana u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Angažirani partner može koristiti informacije koje društvo razmatra u tom pogledu

³⁰ MRevS 700 (izmijenjen), točka 28 (c).

pri utvrđivanju jesu li primjereni zaključci doneseni u vezi s prihvaćanjem i nastavljajem odnosa s klijentima i revizijskim angažmanima. Ako angažirani partner ima zabrinutosti u pogledu primjerenosti donesenih zaključaka, angažirani partner može raspraviti o osnovi tih zaključaka s onima koji su uključeni u postupak prihvaćanja i nastavljanja.

- A52. Ako je angažirani partner izravno uključen u proces društva za prihvaćanje i nastavljajanje, angažirani partner bit će upoznat s informacijama koje je društvo dobilo ili koristilo pri donošenju odnosnih zaključaka. Takvo izravno sudjelovanje također može biti osnova za utvrđivanje angažiranog partnera da su politike ili postupci društva primijenjeni i da su doneseni zaključci primjereni.
- A53. Informacije dobivene tijekom postupka prihvaćanja i nastavljanja mogu pomoći angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a i donošenju informiranih odluka o primjerenim načinima djelovanja. Takve informacije mogu uključivati:
- informacije o veličini, složenosti i vrsti subjekta, uključujući o tome radi li se o reviziji grupe, djelatnosti u kojoj posluje i primjenjivom okviru financijskog izvješćivanja;
 - vremenski raspored subjektovog izvještavanja, primjerice u međufazama i završnim fazama;
 - u odnosu na revizije grupe, vrsta odnosa kontrole između matičnog društva i njegovih komponenti; i
 - je li došlo do promjena u subjektu ili djelatnosti u kojoj subjekt posluje od prethodnog revizijskog angažmana koje mogu utjecati na vrstu potrebnih resursa, kao i na način na koji će se rad angažiranog tima usmjeravati, nadzirati i pregledavati.
- A54. Informacije dobivene tijekom prihvaćanja i nastavljanja također mogu biti relevantne za ispunjavanje zahtjeva drugih MRevS-ova, kao i ovog MRevS-a, na primjer u pogledu:
- uspostavljanja razumijevanja uvjeta revizijskog angažmana, kako to zahtijeva MRevS 210;³¹
 - utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog pogreške ili prijevare, u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen 2019.) i MRevS-om 240;³²
 - razumijevanja grupe, njezinih komponenti i njihovih okruženja u slučaju revizije financijskih izvještaja grupe u skladu s MRevS-om 600, te usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada revizora komponenti;
 - utvrđivanje hoće li se i na koji način uključiti revizorovog stručnjaka u

³¹ MRevS 210, *Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana*, točka 9.

³² MRevS 240, *Odgovornosti revizora u vezi s prijevarom u reviziji financijskih izvještaja*.

skladu s MRevS-om 620; i

- upravljačke strukture subjekta u skladu s MRevS-om 260 (izmijenjen)³³ i MRevS-om 265.³⁴

- A55. Zakon, regulativa ili relevantni etički zahtjevi mogu zahtijevati od revizora sljednika da prije prihvaćanja revizijskog angažmana zatraži od prethodnog revizora dostavljanje poznatih informacija o svim činjenicama ili okolnostima kojih, prema prosudbi prethodnog revizora, revizor sljednik mora biti svjestan prije nego što odluči hoće li prihvatiti angažman. U nekim okolnostima od prethodnog revizora može se zahtijevati da na zahtjev predloženog revizora sljednika predloženom revizoru sljedniku dostavi informacije o utvrđenom nepridržavanju ili o sumnji na nepridržavanje zakona i regulative. Na primjer, ako se prethodni revizor povukao iz angažmana zbog utvrđenog nepridržavanja ili sumnje na nepridržavanje zakona i regulative, Kodeks IESBA-e zahtijeva da prethodni revizor, na zahtjev predloženog revizora sljednika, dostavi sve relevantne činjenice i druge informacije o takvom nepridržavanju koje, prema mišljenju prethodnog revizora, predloženi revizor sljednik mora biti svjestan prije donošenja odluke o prihvaćanju imenovanja revizorom.
- A56. U okolnostima kad je društvo prema zakonu ili regulativi obvezno prihvatiti ili nastaviti revizijski angažman, partner u angažmanu može uzeti u obzir informacije koje je društvo dobilo o vrsti i okolnostima angažmana.
- A57. Pri odlučivanju o nužnoj mjeri angažirani partner i društvo mogu zaključiti da je primjereno nastaviti s revizijskim angažmanom i, ako su tako zaključili, odrediti koji su dodatni koraci potrebni na razini angažmana (npr. dodjela većeg broja osoblja ili osoblja s posebnim stručnim znanjem). Ako angažirani partner ima dodatnih nedoumica ili nije uvjeren da je to pitanje razriješeno na primjereni način, mogu se primijeniti politike ili postupci društva za razrješavanje razlika u mišljenjima.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke: 22–24)

- A58. U javnom sektoru revizori se mogu imenovati u skladu sa zakonskim procedurama, a revizor u javnom sektoru možda neće morati uspostaviti sve politike ili postupke u vezi s prihvaćanjem i nastavljanjem revizijskih angažmana. Međutim, zahtjevi i razmatranja za prihvaćanje i nastavljanje odnosa i angažmana s klijentima kako su utvrđeni u točkama 22 – 24 i A49 – A57 mogu biti korisni revizorima javnog sektora u provedbi procjena rizika i izvršavanju odgovornosti za izvješćivanje.

³³ MRevS 260 (izmijenjen), *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*.

³⁴ MRevS 265, *Komuniciranje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu*.

Resursi angažmana (Vidjeti točke: 25–28)

A59. U skladu s MSUK-om 1, resursi koje je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima za potporu obavljanju revizijskih angažmana uključuju:

- ljudske resurse;
- tehnološke resurse; i
- intelektualne resurse.

A60. Resurse za revizijski angažman dodjeljuje ili čini dostupnima prvenstveno društvo iako mogu postojati okolnosti kad angažirani tim izravno pribavlja resurse za revizijski angažman. Na primjer, to može biti slučaj kad se od revizora komponente zahtijeva zakonom, regulativom ili iz nekog drugog razloga izražavanje revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima komponente, a menadžment komponente imenuje ga i za obavljanje revizijskih postupaka u ime angažiranog tima za angažman grupe.³⁵ U takvim okolnostima politike ili postupci društva mogu zahtijevati od angažiranog partnera poduzimanje različitih radnji, kao što je traženje informacija od revizora komponente, kako bi se utvrdilo jesu li mu dodijeljeni ili dostupni dostatni i primjereni resursi.

A61. Relevantno razmatranje za angažiranog partnera u skladu sa zahtjevima iz točaka 25 i 26 može biti pitanje omogućuju li resursi dodijeljeni ili dostupni angažiranom timu ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući etička načela kao što su profesionalna kompetentnost i dužna pažnja.

Ljudski resursi

A62. Ljudski resursi uključuju članove angažiranog tima (vidjeti i točke A5, A15 – A21) i, ako je primjenjivo, revizorovog vanjskog stručnjaka i pojedince iz subjektive funkcije interne revizije koji pružaju izravnu pomoć u reviziji.

Tehnološki resursi

A63. Korištenje tehnoloških resursa u revizijskom angažmanu može pomoći revizoru u pribavljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza. Tehnološki alati mogu revizoru omogućiti učinkovitije i djelotvornije upravljanje revizijom. Tehnološki alati također mogu omogućiti revizoru lakše ocjenjivanje velike količine podataka kako bi, na primjer, dobio dublji uvid, utvrdio neobične trendove ili učinkovitije osporio tvrdnje menadžmenta, što povećava sposobnost revizora za korištenje profesionalnog skepticizma. Tehnološki alati mogu se koristiti i za vođenje sastanaka i daju komunikacijske alate angažiranom timu. Međutim, neprimjerena uporaba takvih tehnoloških resursa može povećati rizik od pretjeranog oslanjanja na informacije proizvedene u svrhu donošenja odluka ili može dovesti do prijetnji ispunjavanju relevantnih etičkih zahtjeva, na primjer zahtjeva koji se odnose na povjerljivost.

³⁵ MRevS 600, točka 3.

- A64. Politike ili postupci društva mogu uključivati zahtijevana razmatranja ili odgovornosti za angažirani tim pri korištenju tehnoloških alata koje je odobrilo društvo za obavljanje revizijskih postupaka i mogu zahtijevati sudjelovanje pojedinaca sa specijaliziranim vještinama ili stručnim znanjem u ocjenjivanju ili analizi rezultata.
- A65. Kad angažirani partner zahtijeva od pojedinaca iz drugog društva da pri obavljanju revizijskih postupaka upotrebljavaju posebne automatizirane alate i tehnike, komunikacija s tim pojedincima može ukazivati na to da uporaba takvih automatiziranih alata i tehnika mora biti u skladu s uputama angažiranog tima.
- A66. Politike ili postupci društva mogu izričito zabraniti upotrebu određenih IT aplikacija ili značajki IT aplikacija (npr. softvera koji još nije posebno odobren za uporabu od strane društva). Alternativno, politike ili postupci društva mogu zahtijevati od angažiranog tima poduzimanje određenih radnji prije korištenja IT aplikacije koja nije odobrena od društva kako bi se utvrdilo je li primjerena za uporabu, na primjer, zahtijevajući:
- da angažirani tim ima primjerene kompetencije i mogućnosti za korištenje IT aplikacije;
 - testiranje rada i sigurnosti IT aplikacije;
 - uključenost određene dokumentacije u revizijsku radnu dokumentaciju.
- A67. Angažirani partner može koristiti profesionalnu prosudbu pri razmatranju je li upotreba IT aplikacije na revizijskom angažmanu primjerena u kontekstu angažmana i, ako je primjerena, kako će se IT aplikacija koristiti. Čimbenici koji se mogu uzeti u obzir pri utvrđivanju je li određena IT aplikacija, koju društvo nije izričito odobrilo za uporabu, primjerena za uporabu u revizijskom angažmanu uključuju sljedeće:
- korištenje i sigurnost IT aplikacije u skladu je s politikama ili postupcima društva;
 - IT aplikacija radi kako je predviđeno;
 - osoblje ima kompetencije i sposobnosti potrebne za korištenje IT aplikacije.

Intelektualni resursi

- A68. Intelektualni resursi uključuju, na primjer, metodologije revizije, alate za implementaciju, vodiče za reviziju, model programe, predloške, kontrolne popise ili obrasce.
- A69. Korištenje intelektualnih resursa u vezi s revizijskim angažmanom može olakšati dosljednu primjenu i razumijevanje profesionalnih standarda, zakona i regulative te povezanih politika ili postupaka društva. U tu svrhu od angažiranog tima može se zahtijevati da, u skladu s politikama ili postupcima društva, koristi metodologiju revizije društva te posebne alate i smjernice. Angažirani tim također može

razmotriti je li upotreba drugih intelektualnih resursa primjerena i relevantna na temelju vrste i okolnosti angažmana, na primjer, metodologije specifične za djelatnost ili uporaba povezanih vodiča i pomagala za rad.

Dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana (Vidjeti točke: 25.)

A70. Pri utvrđivanju jesu li angažiranom timu dodijeljeni ili stavljeni na raspolaganje dostatni i primjereni resursi za obavljanje angažmana, obično angažirani partner može ovisiti o odnosnim politikama ili postupcima društva (uključujući resurse) kako je opisano u točki A6. Na primjer, na temelju informacija koje su komunicirane od strane društva, angažirani partner može ovisiti o tehnološkom razvoju, implementaciji i programima održavanja u društvu pri korištenju tehnologije koju je odobrilo društvo za obavljanje revizijskih postupaka.

Kompetencije i sposobnosti angažiranog tima (Vidjeti točku: 26))

A71. Kad utvrđuje ima li angažirani tim primjerenu kompetenciju i sposobnosti, angažirani partner može uzeti u obzir pitanja kao što su:

- razumijevanje i praktično iskustvo s revizijskim angažmanima slične vrste i složenosti stečeno primjerenim osposobljavanjem i sudjelovanjem;
- razumijevanje profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulativnih zahtjeva;
- stručnost u specijaliziranim područjima računovodstva ili revizije;
- stručnost u IT-u koju koristi subjekt ili automatizirani alati ili tehnike koje angažirani tim mora koristiti u planiranju i obavljanju revizijskog angažmana;
- poznavanje relevantnih djelatnosti u kojima posluje subjekt koji se revidira;
- sposobnost korištenja profesionalnog skepticizma i profesionalne prosudbe;
- razumijevanje politika ili postupaka društva.

A72. Interni revizori i revizorov vanjski stručnjak nisu članovi angažiranog tima. MRevS 610 (izmijenjen 2013.)³⁶ i MRevS 620³⁷ uključuju zahtjeve i smjernice u vezi s procjenom stručnosti i sposobnosti internih revizora i vanjskog revizorovog stručnjaka.

Projektni menadžment

A73. U situacijama kada postoji velik broj članova angažiranog tima, na primjer u reviziji većeg ili složenijeg subjekta, angažirani partner može uključivati pojedinca

³⁶ MRevS 610 (izmijenjen 2013.), točka 15.

³⁷ MRevS 620, točka 9.

koji ima specijalizirane vještine ili znanja u upravljanju projektima, uz potporu primjerenih tehnoloških i intelektualnih resursa društva. S druge strane, u reviziji manje složenog subjekta s manjim brojem članova angažiranog tima, upravljanje projektom može obaviti član angažiranog tima manje formalnim sredstvima.

A74. Tehnike i alati za upravljanje projektima mogu podržati angažirani tim u upravljanju kvalitetom revizijskog angažmana, na primjer, kroz:

- povećanje sposobnosti angažiranog tima za korištenje profesionalnog skepticizma ublažavanjem financijskih ili vremenskih ograničenja koja inače mogu biti prepreka korištenju profesionalnog skepticizma;
- olakšavanje pravodobnog obavljanja revizijskih poslova radi učinkovitog upravljanja vremenskim ograničenjima na kraju revizijskog postupka kad se pojave složena ili prijeporna pitanja;
- monitoring napretka revizije u odnosu na plan revizije,³⁸ uključujući postizanje ključnih etapnih ciljeva, što može pomoći angažiranom timu da bude proaktivan u utvrđivanju potrebe za pravovremenim prilagodbama plana revizije i dodijeljenih resursa;
- olakšavanje komunikacije među članovima angažiranog tima, na primjer, koordinacija dogovaranja s revizorima komponenti i revizorovim stručnjacima.

Nedovoljni ili neprimjereni resursi (Vidjeti točku: 27)

A75. MSUK 1 uređuje predanost društva kvaliteti kroz svoju kulturu koja postoji u cijelom društvu, koja prihvaća i jača ulogu društva u služenju javnom interesu dosljednim obavljanjem kvalitetnih angažmana i važnost kvalitete u strateškim odlukama i djelovanjima društva, uključujući financijske i operativne prioritete društva. MSUK 1 također uređuje odgovornosti društva za planiranje potreba za resursima i dobivanje, alokaciju ili dodjelu resursa na način koji je u skladu s predanošću društva kvaliteti. Međutim, u određenim okolnostima financijski i operativni prioritete društva mogu postaviti ograničenja na dodijeljena ili dostupna sredstva angažiranom timu. U takvim okolnostima ta ograničenja nemaju prednost pred odgovornošću angažiranog partnera za postizanje kvalitete na razini angažmana, među ostalim za utvrđivanje jesu li sredstva koja je društvo dodijelilo ili učinilo dostupnima dovoljna i primjerena za obavljanje revizijskog angažmana.

A76. U reviziji financijskih izvještaja grupe, ako su resursi povezani s radom koji u komponenti obavlja revizor komponente nedovoljni ili neprimjereni, angažirani partner može o tome raspraviti s revizorom komponente, menadžmentom ili društvom kako bi se na raspolaganje stavili dovoljni i primjereni resursi.

A77. Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni resursi na razini angažmana od strane

³⁸ Vidjeti MRevS 300, točka 9.

angažiranog partnera pitanje je profesionalne prosudbe i na njega utječu zahtjevi ovog MRevS-a te vrsta i okolnosti revizijskog angažmana. Kako je opisano u točki A11, u određenim okolnostima angažirani partner može utvrditi da su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkoviti u kontekstu konkretnog angažmana, uključujući i to da određeni resursi koji su dodijeljeni ili se dostupni angažiranom timu nisu dovoljni. U tim okolnostima angažirani partner dužan je poduzeti primjerene radnje, uključujući komuniciranje takvih informacija primjerenim pojedincima u skladu s točkom 27 i točkom 39 (c). Na primjer, ako softverski program za reviziju koji osigurava društvo ne uključuje nove ili izmijenjene revizijske postupke u vezi s nedavno izdanoj industrijskoj regulativi, pravodobno komuniciranje takvih informacija društvu omogućuje društvu poduzimanje koraka za brzo ažuriranje i ponovno izdavanje softvera ili osiguravanje alternativnog resursa koji omogućuje angažiranom timu sukladnost s novom regulativom u obavljanju revizijskog angažmana.

A78. Ako su dodijeljeni ili dostupni resursi nedovoljni ili neprimjereni u okolnostima angažmana, a dodatni ili alternativni resursi nisu stavljeni na raspolaganje, primjerene radnje mogu uključivati:

- promjenu planiranog pristupa vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja (Vidjeti također točku A94);
- raspravu o produljenju rokova za izvješćivanje s menadžmentom ili onima koji su zaduženi za upravljanje, kad je produljenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom;
- korištenje politika ili postupaka društva za rješavanje razlika u mišljenjima ako angažirani partner ne dobije potrebne resurse za revizijski angažman;
- korištenje politika ili postupaka društva za povlačenje iz revizijskog angažmana, kad je povlačenje moguće sukladno važećem zakonu ili regulativi.

Razmatranja specifična za subjekte javnog sektora (Vidjeti točke: 25–28)

A79. U javnom sektoru mogu biti potrebne specijalizirane vještine za ispunjavanje obveza iz revizijskog mandata u određenoj jurisdikciji. Takve vještine mogu uključivati razumijevanje primjenjivih mehanizama izvješćivanja, uključujući izvješćivanje zakonodavcu ili drugom tijelu javne vlasti ili izvješćivanje u javnom interesu. Šire područje primjene revizije u javnom sektoru može uključivati, na primjer, neke aspekte revizije uspješnosti.

Obavljanje angažmana

Prilagodljivost veličini (Vidjeti točku: 29)

A80. Kad reviziju ne obavlja u potpunosti angažirani partner ili u reviziji subjekta čija su vrsta i okolnosti složenije, može biti potrebno da angažirani partner delegira usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje drugim članovima angažiranog tima.

Međutim, kao dio opće odgovornosti angažiranog partnera za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana te za dostatno i primjereno sudjelovanje, angažirani partner dužan je utvrditi da su vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja provedeni u skladu s točkom 30. U takvim okolnostima osoblje ili članovi angažiranog tima, uključujući revizore komponenti, mogu angažiranom partneru pružiti informacije kako bi angažiranom partneru omogućili donošenje odluke koja se zahtijeva točkom 30.

Smjer, nadziranje i pregledavanje (Vidjeti točku: 30)

- A81. U skladu s MSUK-om 1, društvo je dužno uspostaviti cilj kvalitete koji određuje vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja i nadziranja angažiranih timova i pregledavanje njihova rada. MSUK 1 također zahtijeva da se usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje planiraju i obavljaju tako da rad manje iskusnih članova angažiranog tima usmjeravaju, nadziru i pregledavaju iskusniji članovi angažiranog tima.
- A82. Usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima te pregledavanje rada angažiranog tima reakcije su na razini društva koje se provode na razini angažmana, čiju vrstu, vremenski raspored i opseg angažirani partner u sklopu upravljanja kvalitetom revizijskog angažmana može dodatno prilagoditi. U skladu s tim, pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju razlikovat će se od angažmana do angažmana, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti angažmana. Pristup će općenito uključivati kombinaciju adresiranja politika ili postupaka društva i reakcije koje su specifične za angažman.
- A83. Pristup usmjeravanju i nadziranju članova angažiranog tima i pregledavanje njihova rada omogućava podršku angažiranom partneru u ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a te u zaključivanju o tome da je angažirani partner bio dovoljno i primjereno uključen tijekom revizijskog angažmana u skladu s točkom 40.
- A84. Stalna rasprava i komunikacija između članova angažiranog tima omogućuje manje iskusnim članovima angažiranog tima pravodobno postavljanje pitanja iskusnijim članovima angažiranog tima (uključujući angažiranog partnera) i omogućuje učinkovito usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje u skladu s točkom 30.

Usmjeravanje

- A85. Usmjeravanje angažiranog tima može uključivati informiranje članova angažiranog tima o njihovim odgovornostima, kao što su:
- doprinos upravljanju i postizanju kvalitete na razini angažmana kroz njihovo osobno ponašanje, komunikaciju i djelovanje;
 - održavanje ispitivačkog mentalnog sklopa i svjesnost o nesvjesnim ili svjesnim pristranostima revizora pri korištenju profesionalnog skepticizma

prilikom prikupljanja i procjene revizijskih dokaza (Vidjeti točku A35);

- ispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva;
- odgovornosti pojedinih partnera kad je više od jednog partnera uključeno u obavljanje revizijskog angažmana;
- odgovornosti pojedinih članova angažiranog tima za obavljanje revizijskih postupaka i iskusnijih članova angažiranog tima za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada manje iskusnih članova angažiranog tima;
- razumijevanje ciljeva rada koji treba obaviti i detaljnih uputa o vrsti, vremenskom rasporedu i opsegu planiranih revizijskih postupaka kako je utvrđeno u cjelokupnoj revizijskoj strategiji i planu revizije;
- razrješavanje prijetnji postizanju kvalitete i očekivana reakcija angažiranog tima. Na primjer, financijska ograničenja ili ograničenost resursa ne bi trebala dovesti do toga da članovi angažiranog tima mijenjaju planirane revizijske postupke ili ne obavljaju planirane revizijske postupke.

Nadziranje

A86. Nadziranje može uključivati pitanja kao što su:

- praćenje napretka revizijskog angažmana, što uključuje praćenje:
 - napredak u odnosu na plan revizije;
 - je li postignut cilj obavljenog posla; i
 - stalna adekvatnost dodijeljenih resursa.
- poduzimanje primjerenih mjera za razrješavanje problema koji nastaju tijekom angažmana, uključujući, na primjer, preraspodjelu planiranih revizijskih postupaka iskusnijim članovima angažiranog tima kad su problemi složeniji nego što se prvotno očekivalo;
- utvrđivanje pitanja za konzultiranje ili razmatranje od strane iskusnijih članova angažiranog tima tijekom revizijskog angažmana;
- uvođenje i osposobljavanje tijekom rada kako bi se članovima angažiranog tima pomoglo razviti vještine ili kompetencije;
- stvaranje okruženja u kojem članovi angažiranog tima izražavaju zabrinutost o pitanjima bez straha od odmazde.

Pregledavanje

A87. Pregledavanje rada angažiranog tima pruža podršku zaključku o tome da su zahtjevi ovog MRevS-a ispunjeni.

A88. Pregledavanje rada angažiranog tima sastoji se od razmatranja o tome, na primjer:

- je li rad obavljen u skladu s politikama ili postupcima društva, profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim

zahtjevima;

- jesu li postavljena značajna pitanja za daljnje razmatranje;
- jesu li obavljena primjerena konzultiranja i jesu li zaključci koji iz toga proizlaze dokumentirani i implementirani;
- je li potrebno je izmijeniti vrstu, vremenski raspored i opseg obavljenog rada;
- podržava li obavljene rad donešene zaključke i je li primjereno dokumentiran;
- jesu li prikupljeni dostatni i primjereni dokazi za pružanje osnove za mišljenje revizora; i
- jesu li postignuti ciljevi revizijskih postupaka.

A89. Politike ili postupci društva mogu sadržavati specifične zahtjeve u pogledu:

- vrste, vremenskog rasporeda i opsega pregledavanja revizijske dokumentacije ;
- različitih vrsta pregledavanja koje mogu biti primjerene u različitim situacijama (npr. pregled svakog pojedinog radnog papira ili odabranih radnih papira); i
- koji su članovi angažiranog tima dužni izvršiti različite vrste pregled.

Pregledavanje od strane angažiranog partnera (Vidjeti točke: 30 - 34)

A90. Sukladno MRevS-u 230, angažirani partner dokumentira datum i opseg pregledavanja.³⁹

A91. Pravodobnim pregledavanjem dokumentacije kojeg je angažirani partner proveo u primjerenim fazama tijekom revizijskog angažmana omogućuje se rješavanje značajnih pitanja na zadovoljstvo angažiranog partnera na datum ili prije datuma izvješća revizora. Angažirani partner ne mora pregledati svu revizijsku dokumentaciju.

A92. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu radi utvrđivanja područja sa značajnim prosudbama koje je donio angažirani tim. Politike ili postupci društva mogu specificirati određena pitanja za koja se obično očekuje da će biti značajne prosudbe. Značajne prosudbe u vezi s revizijskim angažmanom mogu uključivati pitanja povezana s cjelokupnom revizijskom strategijom i planom revizije za poduzimanje angažmana, izvršenje angažmana i opće zaključke koje je donio angažirani tim, na primjer:

- Pitanja povezana s planiranjem angažmana, kao što su pitanja povezana s

³⁹ MRevS 230, točka 9(c)

određivanjem značajnosti.

- Sastav angažiranog tima, uključujući:
 - osoblje koje koristi stručna znanja u specijaliziranom području računovodstva ili revizije;
 - korištenje osoblja iz centara za isporuku usluga.
- Odluka o uključivanju revizorovog stručnjaka, uključujući odluku o uključivanju vanjskog stručnjaka.
- Razmatranja angažiranog tima o informacijama dobivenih u postupku prihvaćanja i nastavljanja te predložene reakcije na te informacije.
- Proces procjene rizika koji obavlja angažirani tim, uključujući situacije u kojima razmatranje inherentnih čimbenika rizika i procjena inherentnog rizika zahtijeva značajnu prosudbu angažiranog tima.
- Razmatranje angažiranog tima o odnosima i transakcijama s povezanim stranama te o povezanim objavljivanjima.
- Rezultati postupaka koje je angažirani tim proveo u značajnim područjima angažmana, na primjer, zaključci u vezi s određenim računovodstvenim procjenama, računovodstvenim politikama ili razmatranjima o vremenskoj neograničenosti poslovanja.
- Ocjena angažiranog tima o radu stručnjaka i zaključcima koji su iz njega izvučeni.
- U situacijama revizije grupe:
 - predložena cjelokupna strategija revizije grupe i plan revizije grupe;
 - odluke o sudjelovanju revizora komponenti, uključujući načine njihova usmjeravanja i nadziranja te pregledavanja njihova rada, uključujući, na primjer, kad postoje područja s većim procijenjenim rizikom značajnih pogrešnih prikazivanja financijskih informacija komponente; i
 - ocjena rada revizora komponenti i izvedenih zaključaka.
- Način na koji su razriješena pitanja koja utječu na cjelokupnu revizijsku strategiju i plan revizije.
- Značajnost i postupanje s ispravljenim i neispravljenim pogrešnim prikazivanjima koji su utvrđeni tijekom angažmana.
- Predloženo revizorsko mišljenje i pitanja koja treba komunicirati u revizorskom izvješću, na primjer, ključna revizijska pitanja ili odjeljak "Značajna neizvjesnost povezana s vremenski neograničenim poslovanjem".

A93. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju drugih pitanja

koja treba pregledati, na primjer, na temelju:

- vrste i okolnosti revizijskog angažmana;
- toga koji je član angažiranog tima obavio posao;
- pitanja koja se odnose na nedavne nalaze vanjskog nadzora;
- zahtjeva koji proizlaze iz politika ili postupaka društva.

Vrsta, vremenski raspored i opseg

A94. Vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanje, nadziranja i pregledavanja moraju biti planirani i obavljani u skladu s politikama ili postupcima društva, kao i s profesionalnim standardima te primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima. Na primjer, politike ili postupci društva mogu uključivati zahtjeve da:

- se rad koji se planira obaviti na raniji datum usmjerava, nadzire i pregledava istodobno s obavljanjem postupaka, a ne na kraju razdoblja, kako bi se sve potrebne korektivne mjere mogle poduzeti pravodobno;
- angažirani partner mora provjeriti određena pitanja, a društvo može navesti okolnosti ili angažmane u kojima se očekuje pregledavanje takvih pitanja.

Prilagodljivost veličini

A95. Pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju može se prilagoditi ovisno o, na primjer:

- prethodnom iskustvu člana angažiranog tima sa subjektom i područjem koje treba revidirati. Na primjer, ako posao povezan s informacijskim sustavom subjekta obavlja isti član angažiranog tima koji je obavljao posao u prethodnom razdoblju i ako nema značajnih promjena u informacijskom sustavu, opseg i učestalost usmjeravanja i nadzora člana angažiranog tima mogu biti manji, a pregled povezanih radnih dokumenata može biti manje detaljan.
- složenosti revizijskog angažmana. Na primjer, ako su se dogodili značajni događaji koji čine revizijski angažman složenijim, opseg i učestalost usmjeravanja i nadziranja člana angažiranog tima mogu biti opsežniji, a pregled povezanih radnih dokumenata može biti detaljniji.
- procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, za veći procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja može biti potrebno odgovarajuće povećanje opsega i učestalosti usmjeravanja i nadzora članova angažiranog tima te detaljniji pregled njihova rada.
- kompetentnosti i sposobnosti pojedinih članova angažiranog tima koji obavljaju revizijski rad. Na primjer, manje iskusni članovi angažiranog tima mogu zahtijevati detaljnije upute i češće ili osobne interakcije dok se posao obavlja.

- očekivanom načinu pregledavanja obavljenog posla. Na primjer, u nekim okolnostima daljinski pregledi možda neće biti učinkoviti u pružanju potrebnog usmjeravanja i možda će ih trebati dopuniti osobnim interakcijama.
- strukturi angažiranog tima i lokaciji članova angažiranog tima. Na primjer, usmjeravanje i nadziranje pojedinaca koji se nalaze u centrima za isporuku usluga i pregled njihovog rada može:
 - biti formaliziraniji i strukturiraniji nego kad su svi članovi angažiranog tima smješteni na istoj lokaciji;
 - koristiti IT radi olakšavanja komunikacije između članova angažiranog tima.

A96. Utvrđivanje promjena u okolnostima angažmana može zahtijevati ponovno ocjenjivanje planiranog pristupa vrsti, vremenskom rasporedu ili opsegu usmjeravanja, nadziranja ili pregledavanja. Na primjer, ako se procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja na razini financijskog izvještaja poveća zbog složene transakcije, angažirani partner će možda morati promijeniti planiranu razinu pregleda posla povezanog s tom transakcijom.

A97. U skladu s točkom 30(b) od angažiranog partnera se zahtijeva utvrđenje da pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju reagira na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, ako iskusniji član angažiranog tima postane nedostupan za sudjelovanje u nadziranju i pregledavanju angažiranog tima, angažirani partner će možda morati povećati opseg nadziranja i pregledavanja manje iskusnih članova angažiranog tima.

Pregled komunikacija s menadžmentom, onima koji su zaduženi za upravljanje ili regulativnim tijelima (Vidjeti točku: 34)

A98. Angažirani partner koristi profesionalnu prosudbu pri određivanju koje pisane komunikacije treba provjeriti, uzimajući u obzir vrstu i okolnosti revizijskog angažmana. Na primjer, možda neće biti potrebno da angažirani partner pregledava komunikaciju između angažiranog tima i menadžmenta u redovnom tijeku revizije.

Konzultacije (Vidjeti točku: 35)

A99. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji će se odnositi na konzultacije o složenim ili prijepornim pitanjima i načinu implementacije dogovorenih zaključaka. Konzultiranje može biti primjereno ili zahtijevano, na primjer za:

- pitanja koja su kompleksna ili nepoznata (npr. pitanja povezana s računovodstvenom procjenom s visokim stupnjem nesigurnosti procjene);
- značajne rizike;

- značajne transakcije koje su izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neobičnima;
- ograničenja koja nameće menadžment; i
- nepridržavanje zakona ili regulative.

A100. Učinkovito konzultiranje o značajnim stručnim, etičkim i drugim pitanjima unutar društva ili, ako je primjenjivo, izvan društva može se postići kad se onima s kojima se konzultira:

- daju sve relevantne činjenice koje će im omogućiti pružanje informiranih savjeta; i
- imaju primjereno znanje, staž i iskustvo.

A101. Može biti primjereno da se angažirani tim, u kontekstu politika ili postupaka društva, savjetuje izvan društva, na primjer, ako društvu nedostaju primjereni unutarnji resursi. Angažirani tim može iskoristiti savjetodavne usluge koje pružaju društva, profesionalna i regulativna tijela ili komercijalne organizacije koje pružaju relevantne usluge kontrole kvalitete.

A102. Potreba za konzultiranjem izvan angažiranog tima o složenom ili prijepornom pitanju može biti pokazatelj da je to pitanje ključno revizijsko pitanje.⁴⁰

Pregled kvalitete angažmana (Vidjeti točku: 36)

A103. MSUK 1 sadrži zahtjeve da društvo uspostavi politike ili postupke koji uređuju pregled kvalitete angažmana u skladu s MSUK-om 2⁴¹ i zahtijevaju pregled kvalitete angažmana za određene vrste angažmana.⁴² MSUK 2 uređuje imenovanje i prihvatljivost pregledavatelja kvalitete angažmana i odgovornosti pregledavatelja kvalitete angažmana u vezi s obavljanjem i dokumentiranjem pregleda kvalitete angažmana.

Dovršetak pregleda kvalitete angažmana prije datuma revizorskog izvješća (Vidjeti točku: 36 (d))

A104. MRevS 700 (izmijenjen) zahtijeva da se revizorovo izvješće datira ne ranije od datuma na koji je revizor prikupio dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na kojima se temelji mišljenje revizora o financijskim izvještajima.⁴³ Ako je primjenjivo na revizijski angažman, MSUK 2 i ovaj MRevS zahtijevaju da se angažiranom partneru zabrani datiranje izvješća o angažmanu dok od pregledavatelja kvalitete angažmana ne primi obavijest da je pregled kvalitete angažmana dovršen. Na primjer, ako je pregledavatelj kvalitete angažmana angažiranog partnera obavijestio o dvojabama o značajnim prosudbama koje je

⁴⁰ MRevS 701, točke 9 i A14.

⁴¹ MSUK 2, *Pregledi kvalitete angažmana*.

⁴² MSUK 1, točka 34 (f).

⁴³ MRevS 700 (izmijenjen), točka 49.

donio angažirani tim ili ako zaključci doneseni na temelju toga nisu bili primjereni, pregled kvalitete angažmana nije dovršen.⁴⁴

A105. Pregled kvalitete angažmana koji se pravodobno provodi u primjerenim fazama tijekom revizijskog angažmana može pomoći angažiranom timu u brzom razrješavanju postavljenih pitanja uz suglasnost pregledavatelja kvalitete angažmana na datum ili prije datuma revizorovog izvješća.

A106. Često komuniciranje između angažiranog tima i pregledavatelja kvalitete angažmana tijekom cijelog revizijskog angažmana može pomoći u olakšavanju učinkovite i pravodobne pregleda kvalitete angažmana. Povrh raspravljanja o značajnim pitanjima s pregledavateljem kvalitete angažmana, angažirani partner može dodijeliti odgovornost za koordinaciju zahtjeva pregledavatelja kvalitete angažmana drugom članu angažiranog tima.

Razlike u mišljenju (Vidjeti točke: 37–38)

A107. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji uređuje razlike u mišljenjima koje nastaju unutar angažiranog tima, ili između angažiranog tima i pregledavatelja kvalitete angažmana ili pojedinaca koji obavljaju aktivnosti unutar sustava društva za upravljanje kvalitetom. MSUK 1 također zahtijeva skretanje pozornosti društva na razlike u mišljenjima i njihovo razrješavanje.

A108. U nekim okolnostima angažirani partner možda neće biti zadovoljan razrješanjem razlike u mišljenjima. U takvim okolnostima primjerene radnje angažiranog partnera mogu uključivati, na primjer:

- traženje pravnog savjeta; ili
- povlačenje iz revizijskog angažmana, kada je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom.

Monitoring i otklanjanje nedostataka (Vidjeti točku: 39)

A109. MSUK 1 utvrđuje zahtjeve za proces društva koji se odnosi na monitoring i otklanjanje nedostataka. MSUK 1 zahtijeva od društva da angažiranim timovima dostavi informacije o procesu društva za monitoring i otklanjanje nedostataka kako bi im se omogućilo poduzimanje promptnih i primjerenih mjera u skladu sa svojim odgovornostima.⁴⁵ Nadalje, društvo može koristiti informacije koje su dostavili članovi angažiranog tima u procesu društva za monitoring i otklanjanje nedostataka, a korištenje profesionalne prosudbe i profesionalnog skepticizma tijekom obavljanja revizije može pomoći članovima angažiranog tima da budu na oprezu spram informacija koje bi mogle biti relevantne za taj proces.

A110. Informacije koje je dostavilo društvo mogu biti relevantne za revizijski angažman ako se, na primjer, odnose na nalaze o drugom angažmanu

⁴⁴ MSUK 2, točka 26.

⁴⁵ MSUK 1, točka 47.

angažiranog partnera ili drugih članova angažiranog tima, nalaze iz lokalnog ureda društva ili rezultate nadzora iz prethodnih revizija subjekta.

A111. Pri razmatranju informacija koje je društvo komuniciralo putem svojeg procesa monitoringa i otklanjanja nedostataka te načina na koji one mogu utjecati na revizijski angažman, angažirani partner može razmotriti korektivne mjere koje je društvo oblikovalo i implementiralo kako bi razriješilo utvrđene nedostatke i, u mjeri relevantnoj za vrstu i okolnosti angažmana, u skladu s tim komunicirati ih angažiranom timu. Angažirani partner također može utvrditi jesu li potrebne dodatne korektivne mjere na razini angažmana. Na primjer, angažirani partner može odrediti da je:

- potreban revizorov stručnjak; ili
- potrebno poboljšati vrstu, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja u području revizije u kojem su utvrđeni nedostaci.

Ako utvrđeni nedostatak ne utječe na kvalitetu revizije (npr. ako se odnosi na tehnološki resurs koji angažirani tim nije koristio), možda neće biti potrebne daljnje mjere.

A112. Utvrđeni nedostatak u sustavu upravljanja kvalitetom društva ne znači nužno da revizijski angažman nije obavljen u skladu sa profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima ili da izvješće revizora nije bilo primjereno u danim okolnostima.

Preuzimanje sveukupne odgovornosti za upravljanje kvalitetom i postizanje kvalitete (Vidjeti točku: 40)

A113. MSUK 1 zahtijeva od društva uspostavljanje cilja kvalitete koji će uređivati razumijevanje i ispunjavanje odgovornosti angažiranog tima u vezi s angažmanom. MSUK 1 nadalje zahtijeva da cilj kvalitete uključuje sveukupnu odgovornost angažiranog partnera za upravljanje i postizanje kvalitete angažmana te da bude dovoljno i primjereno uključen tijekom cijelog angažmana.

A114. Relevantna razmatranja u adresiranju točke 40 uključuju utvrđivanje načina na koji je angažirani partner ispunio zahtjeve ovog MRevS-a s obzirom na vrstu i okolnosti revizijskog angažmana te načina na koji revizijska dokumentacija dokazuje sudjelovanje angažiranog partnera tijekom revizijskog angažmana, kako je opisano u točki A118.

A115. Pokazatelji toga da angažirani partner možda nije dovoljno i primjereno sudjelovao uključuju, na primjer:

- Izostanak pravodobnog pregledavanja od strane angažiranog partnera u planiranju revizijskog angažmana, uključujući provjeru procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i oblikovanja reakcija na te rizike.
- Dokaz da oni kojima su dodijeljene zadaće, radnje ili postupci nisu bili na primjereni način informirani o vrsti svojih odgovornosti i ovlasti, opsegu

posla koji se njima dodjeljuje i ciljevima posla; te da nisu dobili druge potrebne upute i relevantne informacije.

- Nepostojanje dokaza o usmjeravanju i nadziranju ostalih članova angažiranog tima od strane angažiranog partnera i provjeravanju njihovog rada.

A116. Ako sudjelovanje angažiranog partnera ne pruža osnovu za utvrđivanje jesu li donesene prosudbe i doneseni zaključci primjereni, angažirani partner neće moći donijeti odluku koja se zahtijeva u točki 40. Povrh uzimanja u obzir politika ili postupaka društva kojima se mogu zahtijevati mjere koje treba poduzeti u takvim okolnostima, primjerene mjere koje angažirani partner može poduzeti uključuju, na primjer:

- ažuriranje i promjenu plana revizije;
- ponovno ocjenjivanje planiranog pristupa vrsti i opsegu pregledavanja te izmjenu planiranog pristupa kako bi se povećalo sudjelovanje angažiranog partnera; ili
- konzultiranje s osobljem kojem je dodijeljena operativna odgovornost za relevantni aspekt sustava društva za upravljanje kvalitetom.

Dokumentacija (Vidjeti točku: 41)

A117. U skladu s MRevS-om 230,⁴⁶ revizijska dokumentacija pruža dokaze da je revizija u skladu s MRevS-ovima. Međutim, nije ni potrebno niti izvedivo da revizor dokumentira svako razmatrano pitanje ili stručnu prosudbu donesenu u reviziji. Nadalje, revizor ne treba zasebno dokumentirati (kao na primjer u kontrolnom popisu) usklađenost s pitanjima za koja je usklađenost pokazana dokumentima koji su uključeni u revizijski spis.

A118. Dokumentacija o ispunjavanju zahtjeva ovog MRevS-a, uključujući utvrđivanje sudjelovanja angažiranog partnera i utvrđenje angažiranog partnera u skladu s točkom 40, može se ostvariti na različite načine, ovisno o vrsti i okolnostima revizijskog angažmana. Na primjer:

- usmjeravanje angažiranog tima može se dokumentirati kroz potpisivanje revizijskog plana i aktivnosti upravljanja projektom;
- zapisnici s formalnih sastanaka angažiranog tima mogu pružiti dokaze o jasnoći, dosljednosti i učinkovitosti komunikacije angažiranog partnera i drugim radnjama u pogledu kulture i očekivanih ponašanja koja pokazuju predanost društva kvaliteti;
- dnevni redovi rasprava između angažiranog partnera i drugih članova angažiranog tima te, gdje je primjenjivo, pregledavatelja kvalitete angažmana te povezanih potpisivanja i evidencija o vremenu koje je

⁴⁶ MRevS 230, točka A7.

angažirani partner proveo na angažmanu, mogu pružiti dokaze o sudjelovanju partnera u angažmanu tijekom revizijskog angažmana i nadziranju drugih članova angažiranog tima; ili

- potpisivanja od strane angažiranog partnera i drugih članova angažiranog tima pružaju dokaze da su radni dokumenti pregledani.

A119. U okolnostima koje mogu predstavljati rizik za postizanje kvalitete u revizijskom angažmanu, mogu biti važni: korištenje profesionalnog skepticizma i dokumentacija o razmatranjima revizora koja se na to odnosi. Na primjer, ako angažirani partner dobije informacije zbog kojih bi društvo možda odbilo angažman (vidjeti točku: 24), dokumentacija može uključivati objašnjenja o načinu na koji je angažirani tim postupio u tim okolnostima.

A120. Dokumentacija o konzultacijama s drugim stručnjacima koja uključuje složena ili prijeporna pitanja koja je dovoljno potpuna i detaljna doprinosi razumijevanju:

- vrste i opsega pitanja o kojem se tražila konzultacija;
- rezultata konzultacije, uključujući sve donesene odluke, osnovu za te odluke i način implementacije tih odluka.

Ovaj Međunarodni revizijski standard 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2020., na engleskom jeziku, na hrvatski jezik je prevela Hrvatska revizorska komora u kolovozu 2022. i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) - *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants". Odobreni tekst Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) - *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja* © 2020. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za revizije financijskih izvještaja* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing 220 (Revised): *Quality Management for an Audit of Financial Statements*, 2020 Edition.