

VODIČ KROZ PRVU PRIMJENU

Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen), Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja

VODIČ KROZ PRVU PRIMJENU MRevS-a 220 (IZMIJENJEN), UPRAVLJANJE KVALITETOM ZA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ

UVOD	3
DATUM STUPANJA NA SNAGU	4
CILJ STANDARDA.....	4
OPĆI KONCEPTI IZ MRevS-a 220 (IZMIJENJEN)	4
IZMIJENJENE I NOVE DEFINICIJE IZ MRevS-a 220 (IZMIJENJEN)	8
POVEZNICE	10
NAJZNAČAJNIJE PROMJENE I PREGLED MRevS-a 220 (IZMIJENJEN).....	12

Ovu publikaciju je izradilo osoblje International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (prijevod: Odbor za međunarodne revizijske i standarde izražavanja uvjerenja). Cilj Vodiča kroz prvu primjenu standarda je pomoći pri razumijevanju i primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen). Publikacija ne predstavlja obvezujuću objavu IAASB-a niti se njome uvode bilo kakve dopune ili izmjene u MRevS 220 (izmijenjen), čiji tekst je jedino obvezujući. Nadalje, nije bilo zamišljeno da ova publikacija bude iscrpna te svi dani primjeri služe isključivo u ilustrativne svrhe. Čitanje ove publikacije ne predstavlja zamjenu za čitanje MrevS-a 220 (izmijenjen).

Ovu publikaciju Vodič kroz prvu primjenu Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) - *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*, od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), objavio je International Federation of Accountant (IFAC) u veljači 2022. na engleskom jeziku, a u travnju 2023. je Hrvatska revizorska komora prevela na hrvatski jezik i koristi je uz dopuštenje IFAC-a. Odobreni tekst svih IFAC publikacija je izdanje koje je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne snosi odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupanje koje bi moglo proizaći iz njega.

Tekst na engleskom jeziku International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality Management for An Audit of Financial Statements, First-Time Implementation Guide © 2022 IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Vodič kroz prvu primjenu Međunarodnog revizijskog standarda 220 (izmijenjen) - *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja* © 2023 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality Management for An Audit of Financial Statements, First-Time Implementation Guide, February 2022

Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, potrebno je tražiti dopuštenje IFAC. Kontakt e-mail adresa: permissions@ifac.org.

UVOD

U prosincu 2020. godine, IAASB je objavio tri nova i izmijenjena standarda upravljanja kvalitetom kojima se osnažuje i modernizira pristup revizorskih društava upravljanju kvalitetom: Međunarodni standard upravljanja kvalitetom (MSUK) 1 (ranije Međunarodni standard kontrole kvalitete 1), *Upravljanje kvalitetom za društva koja obavljaju reviziju, uvide u financijske izvještaje ili druge angažmane s izražavanjem uvjerenja, odnosno pružaju druge srodne usluge*, MSUK 2, *Provjere kvalitete angažmana*, i MRevS 220 (izmijenjen), *Upravljanje kvalitetom za reviziju financijskih izvještaja*.

Kroz ove standarde, IAASB adresira sve kompleksniji ekosustav revizije koji se stalno razvija, uključujući sve veća očekivanja dionika i potrebu za proaktivnim i prilagodljivim sustavima upravljanja kvalitetom. Standardi usmjeravaju revizorska društva prema poboljšavanju solidnosti svojih aktivnosti monitoringa i otklanjanja nepravilnosti, ugradnji kvalitete u svoju korporativnu kulturu i davanju primjera 's vrha', te poboljšanju solidnosti pregleda kvalitete angažmana.

MRevS 220 (izmijenjen) težište stavlja na upravljanje kvalitetom na razini revizijskog angažmana i zahtijeva od angažiranog partnera u reviziji aktivno upravljanje i preuzimanje odgovornost za postizanje kvalitete i to osobito kroz dostatno i primjereno uključivanje tijekom cijelog angažmana i pridržavanja politika ili postupaka društva i zahtjeva MRevS-a 220 (izmijenjen). O poveznicama između MRevS-a 220 (izmijenjen) i drugih standarda upravljanja kvalitetom bit će više riječi u nastavku teksta, u poglavlju naslovljenom „Poveznice“.



Ovom ikonom se u Vodiču ističe svako upućivanje na MRevS 220 (izmijenjen).



Ovom ikonom se u Vodiču ističu svi primjeri iz MRevS-a 220 (izmijenjen).



Ovom ikonom se u Vodiču ističu izmjene u odnosu na važeći standard.

Što uređuje MRevS 220 (izmijenjen)?



Točka 1. MRevS-a 220 (izmijenjen)

MRevS 220 (izmijenjen) uređuje:

- (a) konkretne obveze revizora u pogledu upravljanja kvalitetom na razini revizijskog angažmana financijskih izvještaja; i
- (b) s tim povezane obveze angažiranog partnera, budući da se dosta obveza revizora za upravljanje kvalitetom odnose na angažirane partnere.

Zahtjevi u vezi s kontrolom kvalitete na razini revizijskog angažmana trenutno su uređeni važećim MRevS-om 220. Kad izmijenjeni standard stupi na snagu i počne se primjenjivati na revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju na 15. prosinca 2022 ili kasnije, MRevS 220 (izmijenjen) zamijenit će važeći MRevS 220. Postoje usklađujuće izmjene određenog broja MRevS-ova i pripadajućih materijala koji su posljedica izmjena učinjenih u MRevS-u 220 (izmijenjen).



MRevS 220 (izmijenjen) primjenjuje se na revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja počinju 15. prosinca 2022. godine ili kasnije.

CILJ STANDARDA



Točka 11. MRevS-a
220 (izmijenjen)

Cilj MRevS-a 220 (izmijenjen) sličan je cilju važećeg MRevS-a 220, s tim što se sad naglašava da je cilj revizora više vezan za upravljanje i postizanje kvalitete, nego za implementaciju postupaka kontrole kvalitete.

Cilj standarda je usmjeren na postizanje kvalitete na razini angažmana. On povezuje rad revizora kako je uređen MRevS-om 220 (izmijenjen) s drugim MRevS-ovima, uključujući MRevS-ove koji uređuju revizorsko izvješće. Cilj standarda se primarno ostvaruje kroz ispunjavanje zahtjeva MRevS-a 220 (izmijenjen).

Cilj revizora je upravljati kvalitetom na razini angažmana kako bi stekao razumno uvjerenje o tome da je kvaliteta postignuta, u smislu da je:

- (a) revizor ispunio obveze revizora i obavio reviziju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima; i
- (b) izdano revizorsko izvješće primjereno u danim okolnostima.

OPĆI KONCEPTI IZ MRevS-a 220 (IZMIJENJEN)

Točke 9. i A22.-A25.
MRevS-a 220
(izmijenjen)

Razlikovanje uloge angažiranog partnera od uloga ostalih članova angažiranog tima

Zahtjevi iz MRevS-a 220 (izmijenjen) često su usmjereni prema angažiranom partneru. Razlog za to je što upravo angažirani partner u konačnici ima obvezu i, u skladu s tim, odgovara za pridržavanje MRevS-a 220 (izmijenjen). MRevS 220 (izmijenjen) sadrži različite formulacije koje ukazuju na koji način angažirani partneri mogu uključiti ostale članove angažiranog tima u adresiranje tih zahtjeva.



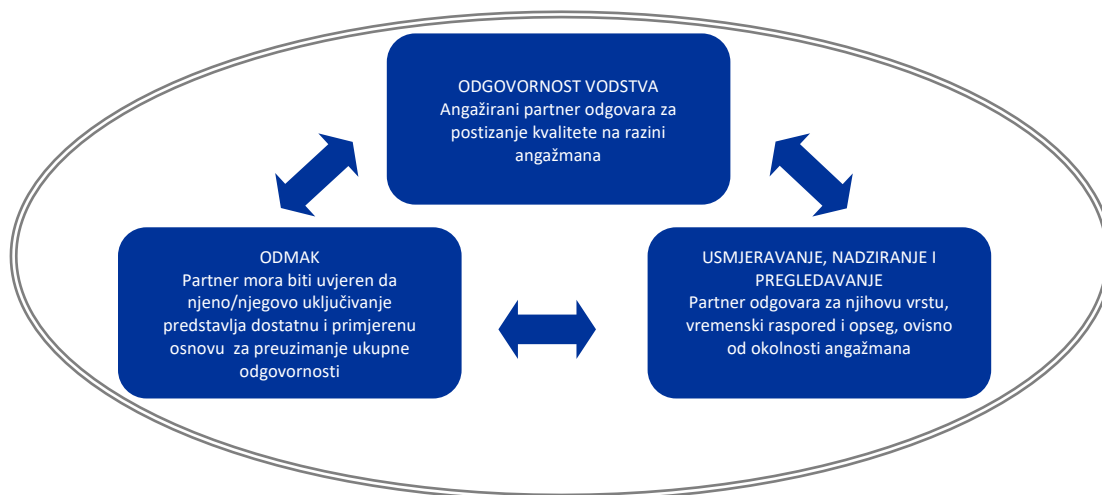
U slučajevima kad se koristi formulacija '[...] angažirani partner dužan je preuzeti odgovornost za [...]', on ima pravo odlučiti zadužiti odgovarajuće članove angažiranih timova za oblikovanje ili obavljanje tih postupaka. Onda kad se u odnosu na angažiranog partnera ne koristi ta fraza, namjera je IAASB-a da angažirani partner osobno ispuni taj zahtjev. Kod takvih zahtjeva, angažirani partner može pribaviti potrebne informacije od drugih članova angažiranog tima ili od društva.

Na primjer, točka 29. MRevS-a 220 (izmijenjen) nalaže angažiranim partnerima da preuzmu odgovornost za usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima, kao i za pregledavanje njihovog rada.

U skladu s time, angažirani partner može zadužiti iskusnije članove angažiranog tima da usmjeravaju, nadziru i pregledavaju rad onih koji su manje iskusni od njih. S druge strane, međutim, točka 30. MRevS-a 220 (izmijenjen) zahtijeva od angažiranog partnera da utvrdi ispunjavaju li vrsta, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja određene kriterije. To se zahtijeva jer je važno da angažirani partner zauzme stav o tome kako je obavljeno usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje i je li potrebno poduzeti korektivne mjere.

Novi naglasak na odgovornosti vodstva

Dostatno i primjereno uključivanje tijekom cijelog angažmana



Jedan od ciljeva projekta izmjena i dopuna MRevS-a 220 bio je razjašnjavanje uloge angažiranog partnera (u dijagramu na slici: Partner). IAASB je osobito nastojao pojasniti u kojoj mjeri se angažirani partner mora uključivati u cijeli tijek revizije te u upravljanje i postizanje kvalitete revizije.

Gornji dijagram daje nekoliko primjera kako angažirani partner može postići taj cilj:

- angažirani partner ima ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete i za stvaranje ispravnog okruženja za rad angažiranog tima (točka 13.). Ta odgovornost podrazumijeva da je angažirani partner dostatno i primjereno uključen tijekom cijele revizije. Partner također mora preuzeti odgovornost za to da radnje koje se poduzimaju odražavaju predanost društva kvaliteti i očekivano ponašanje angažiranog tima (točka 14.);
- angažirani partner odgovara i za usmjeravanje i nadziranje angažiranog tima, te za pregledavanje njihovog rada (točka 29.). Partner je također dužan odrediti vrstu, vremenski raspored i opseg tog usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja (točka 30.).

Pri kraju angažmana, ali prije datiranja revizorskog izvješća, angažirani partner se mora 'odmaći' i ocijeniti je li preuzeo/la ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete angažmana (vidjeti točku 40. te argumentaciju u nastavku teksta).

Primjer kako drugi članovi angažiranog tima mogu komunicirati očekivano ponašanje

Pojedinci koji nisu angažirani partner a koji obavljaju poslove usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja također moraju komunicirati kulturu i očekivano ponašanje drugim članovima angažiranog tima kojeg usmjeravaju i nadziru i čiji rad pregledavaju. Ovo može uključivati skretanje pozornosti na komunikacije društva u vezi s njegovom internom kulturom i važnošću kvalitete revizije, odnosno pregledavanje evidencije o stručnom osposobljavanju i usavršavanju kako bi vidjeli je su li članovi angažiranog tima prošli relevantno osposobljavanje.

Primjer dostatne i primjerene uključenosti

Kako bi ostao dostatno i primjereno uključen u angažman i pokazao vodstvo i primjereno ponašanje i kulturu, angažirani partner može:

- redovno posjećivati lokacije na kojima se nalazi angažirani tim i sastajati se s osobama koje obavljaju nadzor i stručnjacima iz društva;
- redovno održavati sastanke s drugim voditeljima angažiranog tima radi ažuriranja informacija te radi rasprave o ostvarenom napretku i svim otvorenim pitanjima, osobito u vezi s identificiranim značajnim pitanjima i značajnim prosudbama. Rasprava može uključivati i pitanje o tome je li potrebno ili je li bilo potrebno uvesti značajne promjene u ukupnoj revizijskog strategiji i planu revizije;
- razgovarati s članovima angažiranog tima i usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad.



Točke 8., A13., A14., A29.,
A80. i A95. MRevS-a 220
(izmijenjen)

Prilagodljivost

Predviđeno je da se zahtjevi iz MRevS-a 220 (izmijenjen) primjenjuju na način koji je prilagodljiv veličini u kontekstu vrste i okolnosti revizije. Točka 8. MRevS-a 220 (izmijenjen) daje primjere primjene MRevS-a 220 (izmijenjen) na društva i angažirane timove različitih veličina koji obavljaju revizije kako manje složenih tako i složenijih subjekata. MRevS 220 (izmijenjen) uključuje i materijale koji ilustriraju način na koji se taj standard može koristiti u različitim okolnostima kako slijedi:

Točka MRevS-a 220 (izmijenjen)	Ključna adresirana pitanja u vezi s prilagodljivošću
A13.-A14.	<ul style="list-style-type: none">• način na koji, u manjim društvima, angažirani partner može imati ulogu, na razini angažmana, u oblikovanju većeg broja reakcija društva na njegove rizike kvalitete;• formaliziranost politika ili postupaka u društvima različitih veličina;• implikacije odgovornosti za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada kad je angažirani partner ujedno i jedini član angažiranog tima;

A29.	<ul style="list-style-type: none"> • način variranja mogućih razlika u vrsti i opsegu radnji koje angažirani partner može poduzeti kako bi pokazao/la predanost društva kvaliteti;
A80.	<ul style="list-style-type: none"> • način na koji ukupna odgovornost angažiranog partnera za upravljanje i postizanje kvalitete i za dostatno i primjereno uključivanje u angažman izgleda u praksi kad se poslovi usmjeravanja, nadgledanja i pregledavanja rada prenesu na druge osobe;
A95.-A97.	<ul style="list-style-type: none"> • primjeri načina prilagođavanja pristupa usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju rada.

IAASB prihvaća da veliki angažirani timovi mogu uključivati složeniju strukturu tima od manjih timova pa se, u skladu s tim, neke od odgovornosti mogu dodijeliti drugim visokorangiranim članovima tima.¹

Točka 15. MRevS-a 220 (izmijenjen) zahtijeva da, u slučajevima kad angažirani partner zaduži druge članove angažiranog tima za oblikovanje ili obavljanje postupaka, zadataka ili za poduzimanje radnje u vezi s nekim zahtjevom iz ovog standarda kako bi mu/joj pomogli kod ispunjavanja zahtjeva iz ovog standarda, angažirani partner i dalje snosi ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete angažmana, za obavljanje revizije kroz usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada tih članova angažiranog tima.

MRevS 220 (izmijenjen) navodi da je angažirani partner u konačnici ima obvezu i, u skladu s tim, odgovornost za ispunjenje zahtjeva iz standarda.

MRevS 220 sadrži i materijale za primjenu i te materijale s objašnjenjima u vezi s uobičajenim problemima koji se javljaju tijekom većih revizija, kao što su:

- implikacije situacija kad angažirani tim uključuje članove (kao što je revizor komponente u angažmanu za obavljanje revizije financijskih izvještaja grupe) koji nisu ni partneri ni osoblje društva angažiranog partnera (vidjeti točke A23., A24. i A25.);
- načini na koje se može pokazati da je angažirani partner bio/bila dostatno i primjereno uključen/a u postupke, obavljanje zadataka ili poduzimanje radnji koje su dodijeljene drugim osobama (vidjeti točku A37.)

¹ Točka 9. MRevS-a 220 (izmijenjen)



Nekoliko definicija su modernizirane u sklopu projekta *IAASB*-a vezanog za upravljanje kvalitetom. Jedna važna izmjena odnosi se na definiciju angažiranog tima.

Angažirani tim:

Svi partneri i osoblje uključeni u revizijski angažman te svi drugi pojedinci koji obavljaju revizijske postupke u sklopu angažmana, osim revizorovih vanjskih stručnjaka i internih revizora koji pružaju izravnu pomoć u okviru angažmana.

(točka 12 (d).)

Navedenom izmjenom definicije prihvaća se da, bez obzira na lokaciju i njihov radnopravni status, ako neki pojedinac obavlja revizijske postupke tada taj pojedinac mora biti nezavisan i njegov rad treba na odgovarajući način usmjeravati, nadzirati i pregledavati. Izmijenjenom definicijom se prihvaća da angažirani timovi mogu biti organizirani na različite načine, uključujući da rade na jednoj ili na više različitih zemljopisnih lokacija ili da su organizirani prema vrsti aktivnosti koju obavljaju. MRevS 220 (izmijenjen) sadrži i materijale za primjenu u kojima je pojašnjeno na koji način se ta definicija može koristiti u različitim okolnostima, kao što su revizija financijskih izvještaja grupe i u vezi s centrima za isporuku usluga (vidjeti točke A15.-A21.). Oni pojašnjavaju i to da obavljanje politika ili postupaka društva može zahtijevati drugačije radnje u uvjetima kad angažirani tim uključuje pojedince iz drugog društva koji nisu ni partneri ni osoblje društva angažiranog partnera (vidjeti točke od A23. do A25).

MRevS 220 (izmijenjen) također prihvaća da pojedinci uključeni u revizijski angažman ne moraju biti obvezno angažirani od strane društva ili zaposleni u tom društvu. Ovi pojedinci mogu uključivati zaposlenike društva mreže, društva koje nije društvo mreže ili drugog pružatelja usluga.



Vidjeti i pregled osnovnih informacija o angažiranom timu.



Centri za pružanje usluga

MRevS 220 (izmijenjen) prihvaća pravo društva na odluku da konkretne specijalističke ili poslove koji se ponavljaju povjeri grupi zaposlenika odgovarajućih kvalifikacija, poput centra za pružanje usluga. Takve centre može uspostaviti samo društvo, mreža ili druga društva, strukture ili organizacije u okviru iste mreže. Na primjer, može se koristiti centralizirana funkcija za pomoć kod obavljanja postupka vanjskog confirmiranja.



Na primjer, angažirani tim može uključivati osobe kao što su:

- pojedinci iz odjela društva za informatičke tehnologije (u daljem tekstu: IT);
- eksperti društva za financijske instrumente ili procjenu vrijednosti;
- pojedinci koji rade u centrima društva za isporuku usluga;
- revizori komponente kod revizijskih angažmana za reviziju financijskih izvještaja grupe;
- pojedinci koji obavljaju revizijske postupke u vezi sa zalihama u skladištu ili na nekoj udaljenoj lokaciji izvan sjedišta društva (bez obzira je li riječ o pojedincima iz društva, iz mreže ili drugog društva); ili
- drugih partnera koji ispunjavaju svoje obveze vezane za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada.

Treba zapamtiti da su dvije kategorije pojedinaca namjerno izostavljene iz definicije angažiranog tima: (1) vanjski revizorovi stručnjaci; i (2) interni revizori koji pružaju izravnu pomoć kod obavljanja angažmana.

Druge izmjene definicija dane su u tabeli ispod:

Izmijenjene i nove definicije	Sažetak izmjena
Pregled kvalitete angažmana /Pregledavatelj kvalitete angažmana	Definicije su usklađene s MSUK-om 2.
Relevantni etički zahtjevi	Definicija je usklađena s izmijenjenom definicijom iz MSUK-a 1, osim u smislu da se težište stavlja na revizijske angažmane.



**MSUK 1:
Upravljanje
kvalitetom na
razini društva**

MSUK 1 zahtijeva od društva oblikovanje, implementaciju i održavanje funkcioniranja sustava upravljanja kvalitetom (u daljem tekstu: SUK) kako bi upravljali kvalitetom angažmana koje obavljaju. SUK društva stvara okruženje koje omogućuje i pomaže angažiranim timovima obavljanje kvalitetnih angažmana.



**MSUK 2:
Pregled kvalitete
angažmana**

Pregledi kvalitete angažmana čine dio SUK-a društva. MSUK 2 se nadovezuje na MSUK 1 uključujući konkretne zahtjeve u pogledu:

- imenovanja i minimalnih uvjeta za obavljanje poslova pregledatelja kvalitete angažmana;
- obavljanja pregleda kvalitete angažmana;
- i
- dokumentiranja pregleda kvalitete angažmana.



**MRevS 220
(izmijenjen):
Upravljanje kvalitetom
na razini angažmana**

MRevS 220 (izmijenjen) uređuje obveze revizora u vezi s upravljanjem kvalitetom na razini angažmana i s tim povezane obveze angažiranog partnera. Ovaj Standard se primjenjuje kod revizija financijskih izvještaja.

Društva su dužna oblikovati, implementirati i održavati funkcioniranje SUK-a. Pojedini aspekti SUK-a mogu se uvesti i funkcionirati na razini angažmana, ali društvo i dalje odgovara za cijeli SUK. U kojoj mjeri će određeni aspekti SUK-a biti implementirani i funkcionirati na razini angažmana ovisi o vrsti i okolnostima društva te angažmana koje obavlja.

S obzirom da društvo ne može identificirati sve rizike kvalitete koji bi mogli nastati na razini angažmana, angažirani tim koristi profesionalnu prosudbu o tome je li potrebno oblikovati i implementirati dodatne reakcije.

i Interakcija između reakcije na razini angažmana i reakcije na razini društva obrađena je u točkama 4. i A4.-A11.

Komunikacija između angažiranog tima i društva od kritičnog je značaja za kvalitetno obavljanje revizijskog angažmana. Komunikacija može biti potrebna kad:

- angažirani tim raspolaže informacijama koje su potrebne društvu kao pomoć kod oblikovanja, implementacije i održavanja funkcioniranja njegovog SUK-a (vidjeti točku 4(c).);
- postoje prijetnje usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima (vidjeti točku 18.);
- angažirani tim postane svjestan informacije zbog kojih bi društvo možda odbilo revizijski angažman da je ranije znalo za njih (vidjeti točku 24.);
- resursi koji su dodijeljeni ili učinjeni dostupnima angažiranom timu nisu dostatni ili primjereni u okolnostima revizijskog angažmana (vidjeti točku 27.);
- angažirani partner postane svjestan informacija koje bi mogle biti relevantne za postupke društva vezane za monitoring i otklanjanje nepravilnosti (vidjeti točku 39(c).).



Poveznice s drugim MRevS-ovima

Predviđeno je da se MRevS 220 (izmijenjen) primjenjuje zajedno s drugim MRevS-ovima. Kako to navodi točka 5., ispunjavanje zahtjeva uređenih drugim MRevS-ovima može pružiti informacije koje su relevantne za MRevS 220 (izmijenjen). Točka A12. sadrži primjere tih poveznica.



Ovisnost o sustavu društva za upravljanje kvalitetom



Važno je da upravljanje kvalitetom na razini angažmana i upravljanje kvalitetom na razini društva djeluju usklađeno. U velikom broju slučajeva, politike ili postupci društva mogu pomoći angažiranom timu u pridržavanju odredbi MRevS-a 220 (izmijenjen).

Točka A10. navodi da, u pravilu, angažirani tim može ovisiti o politikama ili postupcima društva u pridržavanju odredbi ovog MRevS-a, osim ako:

- razumijevanje ili praktično iskustvo angažiranog tima ukazuje na to da politike, odnosno postupci društva neće učinkovito adresirati vrstu i okolnosti datog angažmana; ili
- informacije o učinkovitosti takvih politika, odnosno postupaka koje je pružilo društvo ili druge strane



Važeći MRevS 220 navodi da se angažirani timovi imaju pravo oslanjati na sustav društva za kontrolu kvalitete, osim u slučajevima kad informacije koje daje društvo ili druge strane ne sugeriraju drugačije. IAASB je brisao ove materijale i zamijenio ih materijalima za primjenu koji pojašnjavaju da u određenim okolnostima angažirani partner može ovisiti o politikama ili postupcima društva kod pridržavanja odredbi MRevS-a 220 (izmijenjen). Ovakvim pristupom se nastojao izbjeći rizik da se angažirani tim 'slijepo' oslanja na sustav društva za upravljanje kvalitetom, pri tome ne uzimajući u obzir pitanje odgovaraju li politike ili postupci društva za upravljanje kvalitetom konkretnim okolnostima angažmana.

upućuju na suprotno (na primjer, informacije stečene kroz aktivnosti društva u vezi s monitoringom, vanjski inspekcijski nadzor ili iz drugih relevantnih izvora upućuju na to da politike, odnosno postupci društva ne funkcioniraju učinkovito).

Točka A11. daje upute u pogledu radnji koje angažirani partner može poduzeti kad postane jasno da su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkovite u kontekstu konkretnog angažmana, odnosno kad se angažirani partner ne može osloniti na politike ili postupke društva.

i Točka A6. - Primjeri reakcija na rizike kvalitete na razini društva o kojima bi angažirani tim mogao ovisiti kod postupanja u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen):

- procesi zapošljavanja i stručnog osposobljavanja i usavršavanja osoblja;
- IT aplikacije koje podržavaju postupke društva u vezi s monitoringom neovisnosti;
- izrada IT aplikacija koje podržavaju prihvaćanje i nastavljanje odnosa s klijentima i revizijskog angažmana; i
- razvoj metodologija revizije i povezanih alata i smjernica.

NAJZNAČAJNIJE PROMJENE I PREGLED MRevS-a 220 (IZMIJENJEN)



U ovom dijelu Vodiča dane su najznačajnije izmjene MRevS-a 220 (izmijenjen) u odnosu na važeći MRevS 220, organizirano prema grupama zahtjeva (naslovima) iz MRevS-a 220 (izmijenjen).

Odgovornosti vodstva za upravljanje i ostvarivanje kvalitete revizije



Točke 13., 14., 15. i
A28.-A37. MRevS-a 220
(izmijenjen)



Odgovornost vodstva ima ključnu ulogu u primjeni MRevS-a 220 (izmijenjen) jer angažirani partner ima obvezu i, u konačnici, je odgovoran za postupanje sukladno MRevS-u 220 (izmijenjen).

Povrh pitanja o kojima je već bilo riječi (vidjeti poglavlje 'Novi naglasak na odgovornosti vodstva' na str. 5), zahtjevi iz ovog dijela određuju opći pristup vođenju revizijskog angažmana, uključujući:

- potrebu za stvaranjem okruženja u kojem se ističu kultura društva i očekivano ponašanje;
- potrebu za poduzimanjem jasnih, dosljednih i učinkovitih radnji koje odražavaju predanost društva kvaliteti; i

- obveze angažiranog partnera kod dodjeljivanja oblikovanja ili obavljanja postupaka, odnosno obavljanje zadataka ili radnji drugim članovima angažiranog tima.

Materijali za primjenu iz ovog dijela daju primjere toga na koji način angažirani partner može pokazati da je uključen/a u revizijski angažman.

Smanjivanje prepreka profesionalnom skepticizmu

MRevS 220 (izmijenjen) naglašava važnost toga da svaki član angažiranog tima koristi profesionalni skepticizam. Međutim, Standard istovremeno uvažava i to da uvjeti svojstveni određenim revizijskim angažmanima mogu stvoriti pritisak na angažirani tim koji će ih sprječavati u korištenju profesionalnog skepticizma pri oblikovanju i obavljanju revizijskih postupaka i ocjenjivanju revizijskih dokaza te uključuje i materijale s pojašnjenjima:

- kako prepreke korištenju profesionalnog skepticizma (poput budžetskih ograničenja, prekratkih rokova, pomanjkanja suradnje s menadžmentom ili prekomjernog oslanjanja na automatizirane alate i tehnike) mogu utjecati na obavljanje revizije (vidjeti točku A34.);
- o svjesnim i nesvjesnim oblicima pristranosti koja može spriječiti korištenje profesionalnog skepticizma (vidjeti točku A35.); i
- o mogućim radnjama koje bi angažirani tim mogao poduzeti radi smanjivanja prepreka korištenju profesionalnog skepticizma (vidjeti točku A36.). Te radnje mogu uključivati: stalnu budnost spram svih promjena okolnosti angažmana koje iziskuju dodatne ili drugačije resurse za obavljanje angažmana; upozoravanje tima kad postoji povećana izloženosti pristranostima; te uključivanje iskusnijih članova angažiranog tima u određene aktivnosti.

Oblici pristranosti

Pristranost zbog dostupnosti

Pristranost zbog potvrđivanja

Grupno razmišljanje

Pristranost zbog pretjeranog samopouzdanja

Pristranost zbog sidrenja

Pristranost izazvana automatizacijom



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji pojašnjavaju povezanost između zahtjeva iz MRevS-a 220 (izmijenjen) i zahtjeva na razini društva iz MSUK-a 1 (vidjeti točke A4.-A11.).



Važeći MRevS 220 zahtijeva od angažiranog partnera stalni oprez spram mogućih nepridržavanja relevantnih etičkih zahtjeva od strane članova angažiranog tima, određivanje radnji koje bi bilo primjereno poduzeti kad sazna za takvo nepridržavanje i donošenje zaključka o tome postupa li se u skladu sa zahtjevima u pogledu neovisnosti. Povrh poboljšavanja tih važećih zahtjeva, MRevS 220 (izmijenjen) uključuje nove zahtjeve i materijale za primjenu u vezi s:



- razumijevanjem relevantnih etičkih zahtjeva, uključujući zahtjeve koji se odnose na neovisnost, i to jesu li ostali članovi angažiranog tima upoznati s njima i s povezanim politikama, odnosno postupcima društva (vidjeti točke 16.-17., A23.-A25., A38.-A44. i A48.);
- prijetnjama pridržavanju relevantnih etičkih zahtjeva (vidjeti točke 18., A43. i A44.);
- utvrđivanjem jesu li ispunjeni relevantni etički zahtjevi, uključujući zahtjeve koji se odnose na neovisnost (vidjeti točke 21., A38. i A47.).



Točka A46. MRevS-a 220 (izmijenjen) daje primjere mogućih primjerenih radnji ako angažirani partner sazna kroz sustav društva za upravljanje kvalitetom ili iz drugih izvora za pitanja koja ukazuju na neispunjavanje relevantnih etičkih zahtjeva koji su primjenjivi u odnosu na vrstu i na okolnosti konkretnog revizijskog angažmana.



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji povezuju sa:

- zahtjevima na razini društva iz MSUK-a 1 koji adresiraju relevantne etičke zahtjeve (vidjeti točke A40., A43. i A45. MRevS-a 220 (izmijenjen)); i
- zahtjevom iz MRevS-a 700 (izmijenjen), *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*, da revizorsko izvješće mora uključivati izjavu o neovisnosti revizora (vidjeti točku A47. MRevS-a 220 (izmijenjen)).



Odgovornost za prihvatanje i nastavljanje primarno spada u područje odgovornosti društva. Važeći MRevS 220 zahtijeva da angažirani partner mora biti uvjeren o usklađenosti s primjerenim postupcima prihvatanja i nastavljanja, mora utvrditi jesu li relevantni zaključci u tom pogledu primjereni, te bez odgode društvu komunicirati informacije koje bi uzrokovale odbijanje revizijskog angažmana od strane društva da su društvu te informacije bile ranije dostupne. U MRevS-u 220 (izmijenjen) su zadržani ti važeći zahtjevi te je povrh toga uveden i novi zahtjev i materijali za primjenu u vezi s informacijama stečenih tijekom postupka prihvatanja i nastavljanja a koje se moraju uzeti u obzir kod planiranja i obavljanja revizijskog angažmana u skladu s MRevS-ovima (vidjeti točke 23. i A53.-A56.).



Točke A53. i A54. MRevS-a 220 (izmijenjen) daju primjere informacija stečenih tijekom postupaka prihvaćanja i nastavljanja a koje mogu pomoći angažiranom partneru pri ispunjavanju zahtjeva iz ovog i drugih MRevS-ova i donošenja informiranih odluka o primjerenom tijeku postupanja.



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji povezuju sa zahtjevima na razini društva iz MSUK-a 1 a koji se tiču prihvaćanja i nastavljanja odnosa sa klijentima i određenih angažmana (vidjeti točke A49. i A51. MRevS-a 220 (izmijenjen)).

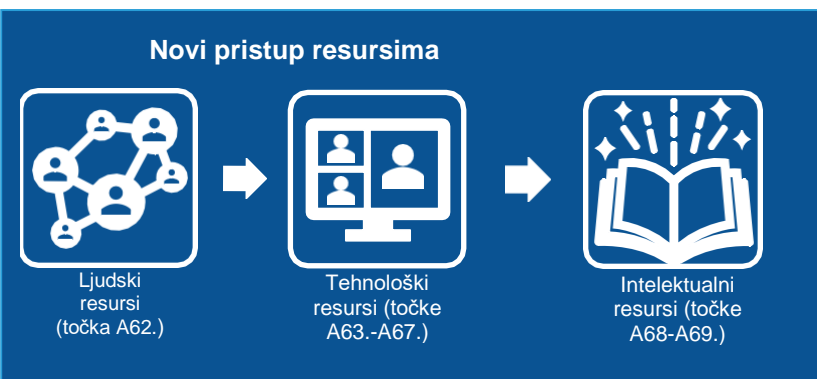
Točke 25.-28. i A59.-A79.

MRevS-a 220 (izmijenjen)



Resursi angažmana

Važeći MRevS 220 uređuje samo dodjeljivanje članova angažiranom timu. MRevS 220 (izmijenjen) to značajno proširuje i uvodi zahtjeve koji se tiču cijelog spektra resursa potrebnih na razini angažmana da bi se postigla kvaliteta i upravljalo kvalitetom. Glavna promjena uvedena kroz MRevS 220 (izmijenjen)



je to da se sada od angažiranog partnera zahtijeva poduzimanje radnji u slučajevima kad dodijeljeni ili dostupni resursi nisu dostatni ili primjereni u okolnostima angažmana. Primjerene radnje partnera uključuju komuniciranje s primjerenim pojedincima, kao što su osoblje društva nadležno za resurse ili poslove upravljanja kvalitetom angažmana, o potrebi za dodatnim ili alternativnim resursima.



Točka A60. MRevS-a 220 (izmijenjen) daje primjere slučajeva kad angažirani tim može osigurati resurse izravno a ne posredstvom društva. To se može dogoditi kad vodstvo određene komponente imenuje revizora komponente u ime tima angažiranog za grupu.

i MRevS 220 (izmijenjen) daje uputstva o tome kad se resursi smatraju nedostatnima ili neprimjerenima u okolnostima angažmana. U najkraćim crtama:

- točka A75. pojašnjava vezu s povezanim obvezama društva u skladu s MSUK-om 1. Napominje i to da financijski i operativni prioriteti društva nemaju prednost u odnosu na odgovornost angažiranog partnera za postizanje kvalitete angažmana i utvrđivanje jesu li resursi dostatni i primjereni;
- točka A76. adresira rad revizora komponente u sklopu revizijskog angažmana za grupu;
- točka A77. daje primjere slučajeva kad su reakcije društva na rizike kvalitete neučinkovite u odnosu na resurse;
- točka A78. pobrojava primjerene radnje koje je moguće poduzeti kao reakciju na nedostatne ili neprimjerene resurse.

Točka 25. MRevS-a 220 (izmijenjen) zahtijeva od angažiranog partnera utvrđivanje jesu li angažiranom timu dodijeljeni ili učinjeni dostupnima dostatni i primjereni resursi. Na to utvrđivanje utječu vrsta i okolnosti revizijskog angažmana, politike i postupci društva, te sve promjene koje mogu nastati tijekom angažmana. Na primjer, politike ili postupci društva mogu zahtijevati korištenje konkretnih IT aplikacija, poput softvera koji podržava revizorsku metodologiju, ili zahtijeva od angažiranog tima uključivanje internih stručnjaka u određenim okolnostima.

Točkom 26. proširuju se odredbe važećeg MRevS-a 220 zahtjevom

da se utvrdi raspolažu li, skupno, angažirani tim i svi vanjski revizorovi stručnjaci te interni revizori koji pružaju izravnu pomoć, primjerenim kompetencijama i sposobnostima, uključujući i to da imaju dovoljno vremena za obavljanje angažmana.

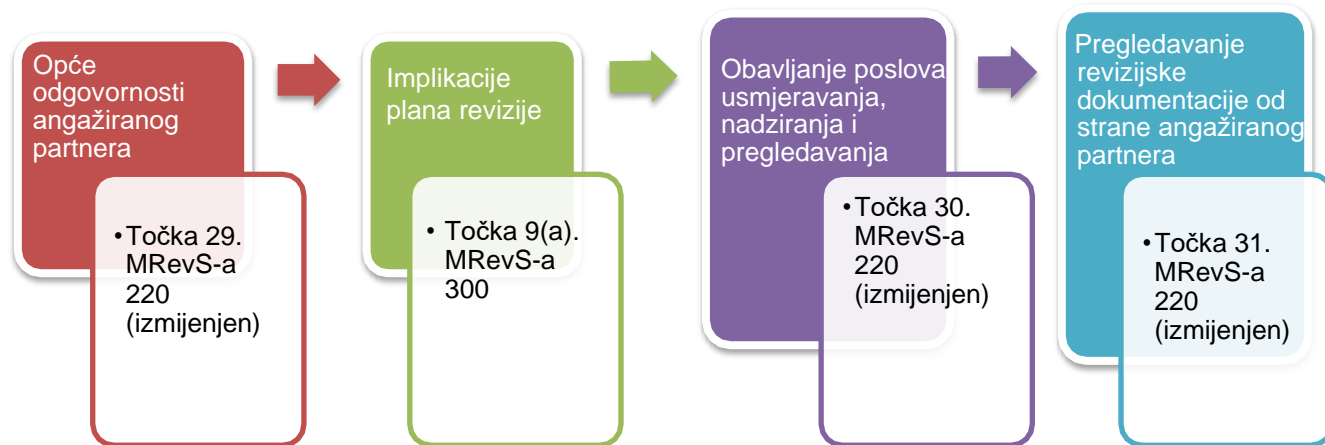
Primjeri postupanja u slučaju nedostatnih ili neprimjerenih resursa

Angažirani partner je utvrdio da na početku angažiranom timu nije dodijeljen dostatan broj primjerenih osoba za obavljanje angažmana. Konkretno, da angažirani tim nema dovoljno voditelja za angažman te veličine i složenosti, kao niti iskustvo s računovodstvom prihoda od ugovora i derivativnih instrumenata.

Sukladno tome, angažirani partner komunicira tu informaciju primjerenom osoblju u društvu. Društvo je dodijelilo:

- dodatnog partnera i direktora da pomognu specijalističkim znanjem i dodatnim usmjeravanjem, nadziranjem i pregledavanjem rada. Taj partner je ujedno i stručnjak za specifično računovodstvo prihoda;
- stručnjaka za derivativne instrumente; i
- voditelja projekta koji će pomoći u postupku monitoring odvijanja se revizija u skladu s planom revizije.

MRevS 220 (izmijenjen) zahtijeva od angažiranog partnera preuzimanje odgovornosti za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada angažiranih timova. Odgovornost za usmjeravanje, nadziranje i pregledavanje rada može biti isključivo na angažiranom partneru ili je on/ona mogu dijeliti s drugim članovima angažiranog tima – vidjeti prethodno navedene odredbe o prilagodljivosti opsega.



Kao što je prikazano u prethodnom dijagramu, točka 29. predstavlja polaznu točku kad je riječ o usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju rada. Točka 29. zahtijeva od angažiranog partnera da preuzme odgovornost za usmjeravanje i nadziranje članova angažiranog tima i pregledavanje njihovog rada. To je opća obveza partnera.

Kao što je to već gore napomenuto, poslove usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada je moguće dijeliti s drugim osobama. To znači da angažirani partner ne mora obvezno osobno planirati i obavljati aktivnosti usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja. Sukladno tome, točka 30. stavlja težište na angažiranog partnera koji utvrđuje jesu li vrste, vremenski raspored i opseg usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada obavljani u cijelom angažmanu u skladu s politikama i postupcima društva (vidjeti točku 31 (b). MSUK-a 1), profesionalnim standardima i drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima, te reagiraju li na vrstu i okolnosti danog angažmana.

Od angažiranog partnera također se zahtijeva pregledati revizijsku dokumentaciju u određenim vremenskim točkama za vrijeme revizijskog angažmana (točka 31.). Važno je napomenuti da ovaj zahtjev konkretno od angažiranog partnera traži pregled revizijske dokumentacije koja se tiče značajnih pitanja i značajnih prosudbi. 'Značajna pitanja' je pojam koji se koristi u točki 8(c). MRevS-a 230 i nije dalje objašnjen u MRevS-u 220 (izmijenjen). S druge strane, MRevS 220 (izmijenjen) sadrži upute u pogledu različitih vrsta prosudbi koje se mogu smatrati značajnima (vidjeti točku A92.). Povrh toga, od angažiranog partnera se traži i pregled revizijske dokumentacije u vezi s drugim pitanjima za koju, na osnovi svoje profesionalne prosudbe, odredi da je relevantna za odgovornosti angažiranog partnera (vidjeti točku A93.). Angažirani partner ne mora pregledati svu revizijsku dokumentaciju.




U usklađujućoj promjeni točke 9(a). MRevS-a 300 sada se zahtijeva da plan revizije uključuje opis vrste, vremenskog rasporeda i opsega planiranih aktivnosti usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada.



Točka A95. MRevS-a 220 (izmijenjen) daje primjere toga kako se pristup usmjeravanju, nadziranju i pregledavanju rada može prilagoditi različitim okolnostima angažmana.

Nadalje, MRevS 220 (izmijenjen) zahtijeva od angažiranog partnera pregled finansijskih izvještaja, revizorskog izvješća i pisane službene korespondencije adresirane na menadžment, osobe nadležne za upravljanje ili na regulativna tijela (vidjeti točke 33. i 34.). Ovi zahtjevi su dodani u standard kako bi se pojasnila i pojačala odgovornost revizora u odnosu na komunikaciju s vanjskim stranama.

 Točka A98. MRevS-a 220 (izmijenjen) navodi da se kod utvrđivanja toga koju pisanu korespondenciju treba pregledati koristi profesionalna prosudba.

MRevS 220 (izmijenjen) uključuje i primjere vrsta pitanja na koja se odnose zahtjevi u pogledu usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja rada i s tim povezane politike i postupci društva (vidjeti točke A85.-A89.).

Konzultacije



Točke 35. i A99.-A102.
MRevS-a 220
(izmijenjen)




Iako u MRevS-u 220 (izmijenjen) nema značajnijih promjena zahtjeva u odnosu na konzultacije, daju se novi materijali za primjenu koji su povezani sa zahtjevima na razini društva iz MSUK-a 1 u pogledu konzultacija o složenim i prijepornim pitanjima (vidjeti točku A99. MRevS-a 220 (izmijenjen)).

Pregled kvalitete angažmana



Točke 36. i A103.-106.
MRevS-a 220
(izmijenjen)

 Važeći MRevS 220 sadrži zahtjeve i upute za pregled kvalitete revizijskog angažmana, uključujući zahtjeve za pregledavatelja kvalitete angažmana. Ti zahtjevi i upute sad su preneseni u MSUK 2. Iako sam MRevS 220 (izmijenjen) više ne uređuje zahtjeve u pogledu pregleda kvalitete angažmana, izmijenjeni standard i dalje uključuje zahtjeve i materijale za primjenu koji se odnose na odgovornost angažiranog partnera za pregled kvalitete angažmana. Oni se uglavnom fokusiraju na interakciju angažiranog partnera i angažiranog tima s pregledavateljem kvalitete angažmana (vidjeti točke 36. i A103.-A106.). Povrh zadržavanja navedenih važećih zahtjeva, MRevS 220 (izmijenjen) uključuje i novi izričit zahtjev da je:

Angažirani partner obavezan surađivati s pregledavateljem kvalitete angažmana i obavijestiti ostale članove angažiranog tima o njihovoj obvezi surađivanja na isti način (vidjeti podtočku (b) točke 36.).



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji povezuju:

- zahtjeve MSUK-a 1 na razini društva koji su vezani za pregled kvalitete angažmana (vidjeti točku A103. MRevS-a 220 (izmijenjen)); i
- zahtjev MSUK-a 2 kojim se angažiranom partneru zabranjuje datiranje izvješća o angažmanu dok ne primi obavijest od pregledavatelja kvalitete angažmana da je pregled kvalitete angažmana dovršen (vidjeti točku A104. MRevS-a 220 (izmijenjen)).



Razlike u mišljenjima



Važeći MRevS 220 zahtijeva od angažiranog tima usklađenost s politikama i postupcima društva kod postupanja i razrješavanja razlika u mišljenjima. Povrh poboljšanja važećeg zahtjeva, MRevS 220 (izmijenjen) uključuje novi zahtjev kojim se preciznije uređuje uloga angažiranog partnera u postupanju s razlikama u mišljenjima. Točka 38. MRevS-a 220 (izmijenjen) konkretno zahtijeva od angažiranog partnera:

- (a) preuzimanje odgovornosti za razlike u mišljenjima s kojima se postupa i koje se razrješavaju u skladu s politikama ili postupcima društva;
- (b) utvrđivanje da su doneseni zaključci dokumentirani i implementirani; i
- (c) nedatiranje revizorskog izvješća dok se ne razriješe razlike u mišljenjima.



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji su povezani sa zahtjevima MSUK-a 1 na razini društva u pogledu razlika u mišljenjima (vidjeti točku A107. MRevS-a 220 (izmijenjen)).



Monitoring i otklanjanje nepravilnosti



MRevS 220 (izmijenjen) poboljšava i pojašnjava važeći zahtjev u pogledu monitoringa i otklanjanja nepravilnosti iz MRevS-a 220. Osnovna pretpostavka izmijenjenog standarda je u tome da je angažirani partner dužan postupati s relevantnim aspektima procesa monitoringa i otklanjanja nepravilnosti, uključujući dužnost:

- (a) stjecanja razumijevanja informacija iz procesa u društvu koji se odnosi na monitoring i otklanjanje nepravilnosti u obliku u kojem je te informacije komuniciralo društvo, uključujući, ako je primjenjivo, informacije iz procesa mreže i svih društava mreže u vezi s monitoringom i otklanjanjem nepravilnosti;
- (b) utvrđivanja relevantnosti i učinaka informacija iz točke 39(a). za revizijski angažman i poduzimanja primjerenih mjera; i
- (c) održavanja opreznosti tijekom cijelog revizijskog angažmana spram informacija koje bi mogle biti značajne za procese društva za monitoring i otklanjanje nepravilnosti, te dužnost komuniciranja svih takvih informacija onima koji su odgovorni za taj proces.



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji su povezani sa zahtjevima na razini društva iz MSUK-a 1 koji se tiču procesa monitoringa i otklanjanja nepravilnosti (vidjeti točku A109. MRevS-a 220 (izmijenjen)).



Dokumentiranje



Važeći MRevS 220 uključuje zahtjeve upućene pregledavateljima kvalitete angažmana da dokumentiraju pregled kvalitete revizijskih angažmana. Ti zahtjevi su sada preneseni u MSUK 2, ali i izmijenjeni standard sad zahtijeva od revizora da u revizijsku dokumentaciju (ako je revizijski angažman predmet pregleda kvalitete angažmana) uvrste potvrdu da je pregled kvalitete angažmana dovršen s datumom izrade revizorskog izvješća ili ranije (vidjeti točku 41(c). MRevS-a 220 (izmijenjen)).



MRevS 220 (izmijenjen) također sadrži nove materijale za primjenu koji:

- su povezani s općim zahtjevima u vezi s dokumentiranjem iz MRevS-a 230, *Revizijska dokumentacija* (vidjeti točku A117.); i
- pojašnjavaju da se zahtjevi u pogledu dokumentiranja provedbe iz MRevS-a 220 (izmijenjen) mogu ispuniti na različite načine (vidjeti točku A118.).

Preuzimanje ukupne odgovornosti za upravljanje i postizanje kvalitete



MRevS 220 (izmijenjen) zahtijeva da, prije datiranja revizorskog izvješća, angažirani partner potvrdi da je preuzeo(la) ukupnu odgovornost za upravljanje i postizanje kvalitete revizijskog angažmana. Tim zahtjevom ujedno se adresira i pitanje uključenosti angažiranog partnera tijekom cijele revizije i to da su prilikom postupanja u skladu s MRevS-om 220 (izmijenjen) uzeti u obzir vrsta i okolnosti angažmana, te sve promjene istih, kao i relevantne politike i postupci društva. Ovaj zahtjev predstavlja temelj za ranije spominjane zahtjeve u vezi s odgovornošću po osnovi vodstva.

Materijali za primjenu uključuju primjere situacija u kojima angažirani partner možda neće biti u mogućnosti zaključiti o tome da je postojala njegova/njezina dostatna i primjerena uključenost u angažman. Materijali za primjenu daju i primjere radnji koje angažirani partner može poduzeti za razrješavanje takvih situacija.



Važeći MRevS 220 ne sadrži zahtjev za odmakom povezan s obvezom angažiranog partnera da preuzme ukupnu odgovornost. Novi zahtjev (točka 40.) je uveden kako bi naveo angažiranog partnera na razmatranje vlastite uključenosti te na stalnu opreznost spram pokazatelja da ta uključenost možda nije bila dostatna i primjerena.



MRevS 220 (izmijenjen) također uključuje nove materijale za primjenu koji povezuju s ciljevima i zahtjevima u pogledu kvalitete iz MSUK-a 1 (vidjeti točku A113.).

Revizije financijskih izvještaja grupe



MRevS 220 (izmijenjen) je razvijen s namjerom da se koristi zajedno s važećim MRevS-om 600,² uključujući unapređenja poput pojašnjenja definicije angažiranog tima i novine u vidu stavljanja naglaska na vodstvenu odgovornost angažiranog partnera za cijeli angažirani tim.

U funkciji boljeg povezivanja MRevS-a 220 (izmijenjen) s MRevS-om 600, IAASB je pokrenuo [projekt izmjena i dopuna MRevS-a 600](#) i MRevS 600 (izmijenjen)³ je odobren na sjednici IAASB-a u prosincu 2021. godine.

² MRevS 600, *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)*

³ MRevS 600 (izmijenjen), *Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja (uključujući rad revizora komponente)*