



---

Hrvatska revizorska Komora

Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1)

## Sadržaj

	<i>Stranica</i>
<b>Informativni sažetak</b>	3
<b>Sedam ključnih dijelova sustava kontrole kvalitete</b>	6
1. Dokumentacija – <i>dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete</i>	7
2. Odgovornosti vodstva – <i>preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha</i>	10
3. Etički zahtjevi – <i>uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima</i>	12
4. Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom – <i>usredotočiti se na prave klijente</i>	13
5. Ljudski resursi – <i>osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike</i>	15
6. Obavljanje angažmana – <i>obavljati kvalitetne revizije</i>	17
7. Monitoring – <i>ocijeniti tvrtkin sustav kontrole kvalitete</i>	20

## Informativni sažetak

Smjernica 2 je prijevod publikacije *Praktični vodič za implementaciju Međunarodnog standarda kontrole kvalitete (UK i Irske) 1*, koja je objavljena od Instituta ovlaštenih računovođa Engleske i Wales-a (dalje: ICAEW) u izdanju *Revizijskog Fakulteta*, a odobrena od strane Upravnog vijeća Hrvatske revizorske Komore (dalje: Komora) te prilagođena lokalnom okruženju. Hrvatska revizorska Komora prihvaća dozvolu za korištenje materijala ICAEW-a koji je njihov ekskluzivni vlasnik.

Informacije u Smjernici 2 služe kao vodič za općenitu upotrebu. Specifični savjeti se trebaju sagledati sa specifičnim problemima. Nikakvu odgovornost ili gubitak nanesen osobi koja djeluje ili ne djeluje kao rezultat korištenja informacija iz Smjernice 2 neće biti prihvaćeno od strane ICAEW-a ili Komore kao autora ove Smjernice.

## Sustav kontrole kvalitete

Sustav kontrole kvalitete se sastoji od politika i postupaka. Organizacija tog sustava ovisit će o veličini i poslovnim obilježjima tvrtke. U svim slučajevima, usvojene politike i postupci moraju odgovarati veličini i organizaciji tvrtke, a pri tome je potrebno pridržavanje zahtjeva MSKK-a 1.

MSKK 1 je osmišljen za unaprjeđivanje kvalitete, a tvrtke će postići i dugoročno zadržati svoju profitabilnost samo ukoliko pružaju kvalitetnu uslugu.

MSKK 1 se ne primjenjuje samo na revizijske angažmane i uvide u financijske izvještaje, već i na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.

MSKK 1 se uglavnom bavi načinom na koji tvrtka postupa tijekom obavljanja svog revizijskog posla.

Postoji važna veza između MSKK-a 1 i MRevS-a 220: *Kontrola kvalitete za revizije financijskih izvještaja* (MRevS 220); koji se primjenjuje na pojedinačne revizije i odgovornost pridaje angažiranom partneru, a ne tvrtki. Angažirani partner ima brojne specifične odgovornosti navedene u MRevS-u 220 koje se odnose na sveukupnu kvalitetu rada na pojedinačnom dodijeljenom revizijskom angažmanu.

Prijašnja Smjernica revizijskog standarda 240: *Kontrola kvalitete u reviziji* je pokrivala i tvrtku i razinu angažmana, što je sada podijeljeno između MSKK-a 1 i MRevS-a 220 (kao što je objašnjeno ranije). Glavne sadržajne dopune se, u usporedbi s prijašnjom Smjernicom revizijskog standarda 240, odnose na zahtjeve prema kojima tvrtke trebaju uspostaviti politike i postupke koje joj pružaju razumno uvjerenje o:

- neovisnosti tvrtke i angažiranog tima, te
- rješavanju pritužbi i tvrdnji o obavljenom poslu na odgovarajući način.



## Ključne značajke

Ključne značajke MSKK-a 1 su:

- zahtjev za dokumentiranjem je ponegdje specifičan, preskriptivan i detaljan;
- glavni izvršni ili upravni odbor tvrtke (ili njegov ekvivalent) mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke;
- naglasak je na sadržaju i detaljima formalnih politika i postupaka tvrtke; te
- postoji popis pitanja koja je potrebno uzeti u obzir prilikom pregleda kontrole kvalitete angažmana te zahtjeva u vezi s vrstom, vremenskim rasporedom i dokumentacijom tog pregleda.

Općenito, tvrtke prilikom primjene MSKK-a 1 prema svojim specifičnostima moraju razmotriti:

- potrebnu razinu detaljnosti;
- vrstu potrebnog komuniciranja s čelnim ljudima tvrtke i zaposlenicima; te
- potrebnu odgovarajuću razinu dokumentiranja.

Točke 4. i 11. MSKK-a 1 traže da sve tvrtke uspostave sustav kontrole kvalitete za revizije i uvide financijskih izvještaja „osmišljenih da joj pruže razumno jamstvo da tvrtka i njezino osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim regulativnim i zakonskim zahtjevima, i da su izvješća, koja izdaje tvrtka ili angažirani partneri, primjerena u danim okolnostima“. Točka 4. MSKK-a 1 potvrđuje da će vrsta politika i postupaka koje su razvile pojedinačne tvrtke „... ovisiti o različitim čimbenicima kao što su veličina i poslovna obilježja tvrtke i o tome je li ona dio mreže“. Tvrtke stoga moraju provjeriti imaju li uspostavljene mjere koje odražavaju veličinu njihova poslovanja. Test „razumnog uvjerenja“ u kontekstu MSKK-a 1 je visoka, ali ne i apsolutna razina uvjerenja – točka 12. (p) MSKK-a 1.

## Dokumentacija

Za dokumentiranje politika i postupaka bi možda bilo učinkovitije i lakše koristiti niz sažetih natuknica koje, po potrebi, sadrže daljnja objašnjenja, ili pak uključiti upućivanja na ostalu dostupnu dokumentaciju (kao i upute o tome gdje se, odnosno na koji se način ti materijali mogu naći), nego koristiti stranice i stranice detaljnih opisa postupaka. Također je, kada je to prikladno, korisno uključiti upućivanja na druge izvore informacija unutar tvrtke, poput priručnika za zapošljavanje ili standardnih uvjeta ugovora o zapošljavanju, priručnike o postupcima revizije, etičke priručnike i tako dalje. Također bi trebalo uzeti u obzir činjenicu da se pitanja u malim i srednje velikim tvrtkama razlikuju od onih u većim tvrtkama te da često politike i postupci mogu biti jednostavniji. Smjerovi komuniciranja u manjim tvrtkama su često kraći, i kada dođe do novih okolnosti, politike i postupci se mogu izmijeniti i dopuniti puno lakše nego u većoj tvrtki ili u tvrtki koja djeluje na više lokacija i u kojoj se o postupcima odlučuje centralno. Osim toga, broj pitanja/područja koja valja pokriti može u većim tvrtkama biti veći nego u manjim tvrtkama.

## Vanjski pružatelji usluga

Mnoge tvrtke traže podršku vanjskih pružatelja usluga. Međutim, važno je, naglasiti da su sve tvrtke u konačnici odgovorne za postupke koje usvoje. Vrlo je vjerojatno da će vodič ili upute za rad kontrole kvalitete vanjskog pružatelja usluga predstavljati samo djelomičnu pomoć tvrtki kada ona odlučuje o pitanjima kao što su primjerice njene interne politike i odgovornosti vodstva. No, takve upute za rad trebale bi pomoći u oblikovanju i dokumentiranju upravo tih pitanja.

Tvrtke koje koriste vanjske pružatelje usluga će stoga vrlo vjerojatno trebati provjeriti:

- postoji li ikakvo kažnjenje u primitku dokumentacije od vanjskog pružatelja usluga, jesu li uspostavljene privremene smjernice koje pokrivaju nova područja;
- jesu li bilo kakva odstupanja politike tvrtke od standardne politike jasno priopćena svim relevantnim zaposlenicima i jesu li izmjene i dopune jasno vidljive u glavnoj dokumentaciji;
- je li jasno zabilježen datum stupanja svih promjena u politikama ili postupcima tvrtke na snagu; te
- čuva li se primjerak svih prethodnih politika najmanje deset godina.

Ta su pitanja također važna za tvrtke koje ne koriste vanjske pružatelje usluga, no te će tvrtke morati voditi računa o pravodobnom ažuriranju vlastite dokumentacije.

## Komuniciranje

Tvrtke će morati razmotriti uspostavljanje komunikacijskih smjerova (ukoliko oni već ne postoje) s vanjskim pregledateljima, koji se mogu uključiti i pomoći svojim pregledom (vidi odjeljak o 6. ključnom djelu sustava kontrole kvalitete). Ukoliko dođe do sukoba interesa, možda neće biti dovoljan samo jedan takav izvor. Savjetnik za sporna pitanja, na primjer, možda neće moći djelovati i kao pregledatelj kontrole kvalitete angažmana.

## Sedam ključnih dijelova sustava kontrole kvalitete

Uobičajena je preporuka da tvrtke poduzmu sljedeće korake kako bi bile sigurne da postupaju u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1:

1. **Dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete**, tako da tvrtka postupa u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1 u vezi s dokumentacijom (na način na koji su izmijenjeni i nadopunjeni (revidiranim) MRevS-om 230).
2. **Preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha**, stalno šaljući poruke o važnosti kontrole kvalitete.
3. **Uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima**, relevantnim standardima i objavama.
4. **Usredotočiti se na prave klijente**
5. **Osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike**, pomno vodeći računa o kadrovskoj politici i postupcima tvrtke.
6. **Obavljati kvalitetne revizije**, konzultirati se po potrebi i ispunjavati zahtjeve u vezi s pregledom kontrole kvalitete angažmana.
7. **Ocijeniti tvrtkin sustav kontrole kvalitete**, te provesti periodične objektivne provjere odabranih dovršenih revizijskih angažmana.

Ova Smjernica u sljedećim odjeljcima detaljnije objašnjava svaki od ovih sedam ključnih dijelova sustava kontrole kvalitete. Ilustrativni prikazi politika i postupaka se nalaze na kraju svakog odjeljka i odnose se na pojedine aspekte svakog ključnog dijela sustava. Kako bi se obuhvatile i druge točke ključnih dijelova sustava, potrebni će biti i drugi ilustrativni prikazi politika i postupaka. Tako, primjerice, u odjeljku o 7. ključnom dijelu sustava kontrole kvalitete, ilustrativni se prikaz politika i postupaka odnosi na pritužbe i postojat će potreba za uključivanjem ostalih politika i postupaka o drugim aspektima, uključujući one o monitoringu. Tvrtke su, naravno, odgovorne za razvijanje svojih vlastitih politika i postupaka i navedeni primjeri su isključivo ilustrativne naravi. Ukoliko tvrtke koriste te ilustrativne primjere, morat će ih prilagoditi svojim specifičnim obilježjima.

## 1. Dokumentacija

**Dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete, tako da tvrtka postupaju u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1 u vezi s dokumentacijom.**

MSKK 1 zahtjeva dokumentiranost dokaza djelovanja svakog sastavnog dijela njenog sustava kontrole kvalitete. Jedna praktična mogućnost je izraditi dosje sa uputama za rad ili interni akt MSKK-a 1 u kojemu se dokumentiraju razne politike (ono što tvrtka želi učiniti) i postupci (na koji način tvrtka namjerava ostvariti svoje ciljeve), koji se koriste kako bi se udovoljilo zahtjevima MSKK-a 1. Revidirani MRevS 230 je u MSKK 1 uveo daljnje nove zahtjeve – vidi dolje niže u nastavku.

Uvođenje MSKK-a 1 ne bi trebalo tvrtkama, bez obzira na njihovu veličinu, uzrokovati prevelike troškove zbog izrade i tiskanja ažuriranih priručnika o postupcima. MSKK 1 navodi da tvrtke moraju ustanoviti „politike i postupke“ s obzirom na različita područja. Brojni postupci bi, poput postupaka o prihvaćanju i zadržavanju odnosa s klijentom i posebnih angažmana, već trebali biti pokriveni tvrtkinom standardnom revizijskom dokumentacijom.

Uzimajući kao primjer gore navedene postupke o prihvaćanju i zadržavanju odnosa s klijentom i posebnih angažmana (vidi odjeljak o 4. ključnom dijelu sustava kontrole kvalitete), *politika* tvrtke može biti da će se poduzeti ili nastaviti s angažmanom ukoliko su ispunjeni uvjeti navedeni u točki 26. MSKK-a 1, od (a) do (c) (Napomena: tvrtke se mogu odlučiti za postavljanje daljnjih kriterija). *Postupak* koji je potreban kako bi se postupilo u skladu s politikom podrazumijeva ispunjenje relevantnog dijela standardne tvrtkine metodologije rada. Potrebna politika će možda za veliku tvrtku biti opsežnija i vjerojatno će, na primjer, već biti navedena u priručniku profesionalnih standarda. Kod malih tvrtki politika možda prethodno nije bila formalno napisana iako je postojala, no kako bi se postupilo u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1, to zapisivanje politike bi se moglo provesti i u sažetom obliku, to jest, mogla bi biti dovoljna jedna stranica papira.

Isti bi se postupak trebao ponoviti za svaki dio MSKK-a 1. Zamišljeno je da se kod malih tvrtki potrebne politike navedu na nekoliko stranica papira, s međusobnim upućivanjem na mjesta gdje se može naći detaljnija ili prateća dokumentacija, kao na primjer ugovor i pismo o preuzimanju angažmana, standardna metodologija rada, ugovor o zaposlenju, itd. Kod velikih će tvrtki politike i postupci biti vjerojatno opsežniji, no još uvijek zahtijevaju dokumentiranje.

Jednom kada je tvrtka razvila svoje politike i postupke za kontrolu kvalitete, mora postupati u skladu s njima i mora moći proizvesti primjerenu dokumentaciju radi osiguranja dokaza djelovanja svog sustava kontrole kvalitete. To će olakšati sam monitoring kontrole kvalitete koji je potreban prema MSKK-u 1 (vidi odjeljak o 7. ključnom dijelu sustava kontrole kvalitete). U tome mogu pomoći i Pomoćne upute za rad (Prilog 1). Alternativno, bi se mogao koristiti i sam dokument MSKK 1 te bi mogao sadržavati upućivanja na mjesta gdje se, u vlastitoj dokumentaciji tvrtke, mogu naći relevantne upute za rad.



## MRevS 230

MRevS 230: *Revizijska dokumentacija* prate i neke izmjene i dopune MSKK-a 1 koje su relevantne za politike i postupke za kontrolu dokumentacije angažmana. Tvrtke bi trebale poduzeti odgovarajuće aktivnosti kako bi provjerile jesu li učinjene sve potrebne promjene, a dobro vodstvo i upravljanje će pomoći u ostvarivanju tih promjena.

Točke 45., 46. i 47. MSKK-a 1 navode zahtjeve vezane uz dokumentaciju angažmana. Sama definicija „dokumentacije angažmana“ nalazi se u točki 12. (b) MSKK-a 1. Tvrtke moraju „pravodobno“ dovršiti cjelinu revizijskih dosjea, pri čemu primjereni rok za dovršavanje revizijskih dosjea uobičajeno nije duži od 60 dana nakon revizorskog izvješća<sup>2</sup>. Tvrtke bi trebale imati politike i postupke za dovršavanje i objedinjavanje revizijskih dosjea.

I MSKK 1 i MRevS 230 traže da tvrtke čuvaju revizijsku dokumentaciju tijekom razdoblja utvrđenog zakonom ili regulativom. Prema Zakonu o reviziji (članak 15.), radna dokumentacija čuva se najmanje deset godina počevši s datumom završetka računovodstvenog razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije. U tom razdoblju revizorima je zabranjeno brisanje ili izbacivanje dokumentacije nakon objedinjavanja dosjea.

Tvrtke će trebati izraditi politike o vrsti dokumentacije koja se može baciti prije isteka razdoblja od 60 dana za objedinjavanje dosjea, poput zamijenjenih nacrtu financijskih izvještaja, naknadno revidiranih izvornih planova ili pak točaka po kojima je obavljen pregled.

Za sva odstupanja od zahtjeva MRevS-ova revizijska dokumentacija bi trebala naznačiti kako su i zašto revizori odstupili od zahtjeva, kao i koji su alternativni postupci obavljeni kako bi se ispunili ciljevi revizije.

Ovo nisu praktične smjernice za postupke na razini angažmana obuhvaćene MRevS-om 230. Međutim, kao sažetak, (vidi točku 8. MRevS-a 230), revizijska dokumentacija bi trebala biti dostatna da nekom iskusnom revizoru, koji prethodno nije upoznat s revizijom, omogući razumjeti:

- obavljeni posao;
- rezultate i pribavljene dokaze; te
- značajna pitanja koja su se pojavila i zaključke stvorene o njima.

To će takvom iskusnom revizoru omogućiti provođenje pregleda kontrole kvalitete prema zahtjevima MSKK-a 1, o monitoringu, te ostalim zakonskim i regulativnim zahtjevima.

Revizore je potrebno dobro savjetovati o tome da dokumentiraju sve što je povezano s revizorskim mišljenjem, čak i ako je riječ samo o neizravnoj povezanosti. Osim evidentiranja revizijskih testova, trebalo bi voditi računa i o dokumentiranju prosudbenih pitanja. Usmena

---

<sup>2</sup> Naravno da se može govoriti o postojanju dobre prakse ukoliko je revizijski dosje završen tako da ga angažirani partner u reviziji može pregledati **prije** potpisivanja revizorskog izvješća.

objašnjenja revizora, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajući revizijski dokaz, ali se mogu koristiti za objašnjavanje ili pojašnjavanje informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.

### **Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s dokumentacijom angažmana:**

#### *Dokumentacija – pravodobno dovršavanje cjeline konačnih dosjea angažmana i čuvanje dokumentacije kroz vrijeme*

**Politika:** Dovršavanje i čuvanje dokumentacije revizijskog angažmana bi trebalo biti u skladu sa zahtjevima navedenim u točkama 45., 46. i 47. MSKK-a 1.

**Postupak<sup>3</sup>:** Svi revizijski dosjei se dovršavaju u skladu s našim revizijskim sustavom. Objedinjuju se približno na datum revizorova izvješća, ovisno o praktičnosti ili postavljenim zahtjevima, no u svakom slučaju unutar razdoblja od 60 dana od tog datuma. Revizijski dosjei čuvaju se u razdoblju od najmanje deset godina počevši od poslovne godine za koju su sastavljeni financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije.

---

<sup>3</sup> Napomena: to može biti jedan od brojnih postupaka ove politike.

## 2. Odgovornosti vodstva

### **Preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha, stalno šaljući poruke o važnosti kontrole kvalitete.**

Ključna značajka jest da glavni izvršni ili upravni odbor tvrtke (ili njegov ekvivalent) mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke.

Vodstvo tvrtke i primjer koji ono postavlja („stav vrha“) bi znatno trebao utjecati na internu kulturu tvrtke s obzirom na kontrolu kvalitete. Ukoliko se putem internog komuniciranja, zatim na sastancima, obrazovnim tečajevima, te putem dodjeljivanja priznanja i nagrada partnerima i zaposlenicima stalno odašilju poruke o važnosti kontrole kvalitete, to će zasigurno utjecati i pomoći u postizanju zahtijevane razine kulture.

Politike i postupci tvrtke trebali bi promicati kulturu koja se temelji na priznavanju kvalitete kao neophodnog elementa obavljanja angažmana. Poseban se naglasak pri tome mora staviti na potrebu da se osigura da:

- komercijalna razmatranja ne naruše kvalitetu obavljenog posla;
- ocjenjivanje obavljenog posla, nagrađivanje i unaprjeđivanje pokazuju predanost tvrtke kvaliteti; te da se
- dostatni resursi posvećuju razvoju, dokumentiranju i podupiranju politika i postupaka kontrole kvalitete tvrtke.

Gore navedena područja će se vjerojatno provjeravati monitoringom tijekom bilo kojih budućih internih ili vanjskih pregleda. Iz tog bi razloga ta područja mogla zahtijevati pažnju već na samom početku. Prilikom obavljanja monitoringa velika će se pažnja pridati sustavima davanja priznanja i nagrada partnerima i zaposlenicima.

Operativna odgovornost za tvrtkine sustave kontrole kvalitete se može, na primjer, dodijeliti partneru za kontrolu kvalitete ili nekom drugom, pri čemu se mora voditi računa o tome da takvo osoblje posjeduje potrebno iskustvo i ovlasti za preuzimanje takve odgovornosti.

**Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s vodstvom tvrtke, posebno uzimajući u obzir aspekt odgovornosti vodstva:**

**Odgovornosti vodstva – sveukupna odgovornost za revizijski posao**

**Politika:** Upravni odbor tvrtke snosi krajnju odgovornost za kvalitetu revizije.

**Postupak:** Na svom sastanku održanom [*umetnut datum*], upravni odbor se složio preuzeti ovu odgovornost te je operativnu odgovornost za tu funkciju dao [*umetnuto ime i prezime*], koji/koja će upravni odbor izvještavati po potrebi, najmanje jednom godišnje.

*Za samostalne revizore:*

**Politika:** [*ime i prezime samostalnog revizora*] ima konačnu odgovornost za kvalitetu revizije.

**Postupak:** Sve izmjene naših revizijskih postupaka mora odobriti [*ime i prezime samostalnog revizora*].

### 3. Etički zahtjevi

#### Uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima, relevantnim standardima i objavama.

Tvrtkama je potrebno razumno uvjerenje da one i njihovo osoblje postupaju u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. MSKK 1 pruža posebne smjernice koje se odnose na neovisnost.

Od svih se zaposlenika u reviziji traži godišnje pisana izjava o neovisnosti. Najjednostavniji način da se to postigne jest upravo korištenje standardnog obrasca. Međutim, normalno je očekivati da čelni ljudi tvrtke i osoblje pravovremeno izvještavati o svim novim situacijama koje bi mogle predstavljati prijetnju neovisnosti.

#### Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s etičkim zahtjevima za ne-revizijske usluge:

##### Pružanje ne-revizijskih usluga „revizijskim klijentima“

**Politika:** Mi [tvrtka] pružamo ne-revizijske usluge revizijskim klijentima samo ukoliko to nije u suprotnosti s načelima Kodeksa etike profesionalnih računovođa, te profesionalnim zahtjevima.

**Postupak<sup>4</sup>:** Svi partneri, izuzev angažiranog partnera, koji namjeravaju obavljati bilo kakav drugi posao za „revizijske klijente“, obavještavaju angažiranog partnera prije nego što započnu s tim radom, tako da on/ona može ocijeniti sveukupan utjecaj etičkih zahtjeva na sveukupni revizijski angažman.

---

<sup>4</sup> Na raspolaganju će biti i ostali postupci, uključujući i one koji se odnose na sudjelovanje partnera tvrtke za pitanja etike, tako da angažirani partneri mogu biti upoznati s načinom postupanja u situacijama u kojima bi se moglo pojaviti pitanje neovisnosti koje proizlazi iz pružanja usluge koja nije vezana uz reviziju.

## 4. Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom

### Usredotočiti se na prave klijente.

Točka 26. MSKK-a 1 naglašava zahtjev prema kojem tvrtke moraju ustanoviti politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom i posebnih angažmana. Sažeto govoreći, prilikom razmatranja o prihvaćanju ili zadržavanju odnosa s klijentom i posebnih angažmana, tvrtke moraju u obzir uzeti sljedeće čimbenike:

- čestitost klijenta;
- kompetentnost tvrtke za obavljanje angažmana; te
- je li moguće postupati u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

MSKK 1 naznačuje vrstu čimbenika koje valja uzeti u obzir, primjerice poslovni ugled menadžmenta i vlasnika klijenta. Tvrtka bi tijekom zadržavanja odnosa s klijentom trebala imati sve veće saznanje i uvid u takva pitanja i čimbenike. I dok s jedne strane postoji zahtjev za pribavljanjem odgovarajućih informacija koje bi podržale odluku tvrtke za prihvaćanjem odnosno zadržavanjem revizijskog angažmana, s druge pak strane zahtjev za dokumentiranjem postoji samo kada se identificiraju složena ili osjetljiva pitanja i problemi a usprkos tome tvrtka odluči prihvatiti ili zadržati angažman. Razlozi prihvaćanja angažmana bi se u takvim okolnostima trebali dokumentirati.

Većina tvrtki će vjerojatno pri rješavanju tog zadatka posegnuti za kontrolnom listom. Međutim, tvrtke bi trebale, kao i uvijek, biti svjesne opasnosti koju predstavlja puko popunjavanje kontrolne liste na mehanički način, a da se pri tome uopće pravilno ne razmotre pitanja i problemi.

Neke tvrtke će si možda morati postaviti pitanje imaju li njihovi partneri i zaposlenici odgovarajuće kompetencije za obavljanje revizija. Tvrtke moraju razmotriti profile i kompetencije postojećih partnera i zaposlenika, usporediti ih te, ukoliko je to moguće, rasporediti svoje partnere i zaposlenike za obavljanje dodijeljenog posla prema zahtjevima postojećih i budućih klijenata. Ukoliko postoje raskoraci, potrebno je poduzeti odgovarajuće aktivnosti, primjerice, prema potrebi poboljšati kompetencije tih partnera i zaposlenika.

## **Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentom, posebno uzimajući u obzir aspekt prihvaćanja angažmana:**

### **Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s novim i postojećim klijentima**

**Politika:** Mi [tvrtka] prihvaćamo ili zadržavamo angažmane jedino ukoliko smo zaključili da klijentu ne nedostaje čestitost, da smo kompetentni obaviti tražene usluge, te da možemo postupati u skladu s etičkim zahtjevima.

**Postupak**<sup>5</sup>: Angažirani partner u reviziji popunjava dokumentaciju tvrtke o prihvaćanju/zadržavanju odnosa s klijentom prije donošenja odluke o prihvaćanju i zadržavanju odnosa s klijentom, te također popunjava i dovršava relevantne dijelove standardnih revizijskih postupaka tvrtke tijekom faze planiranja revizije.

---

<sup>5</sup> Napomena: na raspolaganju će biti i ostali postupci vezani uz dodjeljivanje kompetentnog tima pomoću kojih se može osigurati da i tvrtka i tim ispune zahtjeve koji se odnose na neovisnost te ostale etičke zahtjeve.

## 5. Ljudski resursi

### **Osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike pridajući dužnu pažnju politikama i postupcima tvrtke vezanim uz ljudske resurse.**

Odjeljak MSKK-a 1 o ljudskim resursima sadržava detaljnije popratne smjernice nego što je to sadržavala prijašnja Smjernica revizijskog standarda 240. Tvrtke moraju razmotriti svoje politike i postupke o pitanjima poput zapošljavanja, pribavljanja referenci, uvođenja novog osoblja u posao te razvoja karijere, kao i procjenjivanja učinkovitosti svojih sustava ocjenjivanja obavljanja posla i nagrađivanja. Međutim, svi zahtjevi MSKK-a 1 bi se mogli shvatiti kao razumni postupci za tvrtke koje žele motivirati i razvijati svoje zaposlenike (i partnere).

Tvrtke bi svoje politike i postupke za kontrolu kvalitete trebale priopćiti zaposlenicima kako bi od njih dobile povratne informacije o njihovim stavovima o kontroli kvalitete u pogledu povezanih tema te iste koristiti za odgovarajuće promjene.

Tvrtkama su potrebne politike i postupci kako bi pokazale:

- da imaju dovoljno prikladno kvalificiranih zaposlenika koji će se baviti brojnim i složenim revizijskim angažmanima; kao i
- minimalne standarde koji se traže od zaposlenika u reviziji na različitim razinama odgovornosti unutar tvrtke te očekivane mjere informiranja zaposlenika o novostima na području revizijskih propisa i prakse vezanim uz tvrtku i njene klijente. To bi trebao biti sastavni dio trajnog profesionalnog osposobljavanja te drugih oblika stručnog savjetovanja (edukacije).

Tvrtka mora provjeriti posjeduje li prikladne politike zapošljavanja te ocjenjuje li sposobnosti i obavljanje poslova na odgovarajući način. Sustav ocjenjivanja se mora baviti pitanjima koja se odnose na zaposlenike, njihov osobni razvoj i razvoj njihovih karijera.

Angažirani partner i zaposlenici kojima su putem planiranja procesa revizije dodijeljeni poslovi revizije, trebali bi imati odgovarajuće sposobnosti i kompetencije potrebne za angažman. Tvrtka mora provjeriti imaju li oni kojima je dodijeljen posao revizije odgovarajuće ovlasti i dovoljno vremena za odgovarajuće izvršavanje svojih zadataka. Kako bi ti zadaci bili izvršeni na odgovarajući način, tvrtka mora uspostaviti relevantne politike i postupke. Pisani opisi radnih mjesta i planiranje raspoloživog vremena partnera i zaposlenika će vjerojatno biti sastavni dijelovi ovog procesa.

Angažirani partner snosi potpunu odgovornost za angažman i njegov/njezin identitet i uloga moraju biti priopćeni menadžmentu klijenta i onima zaduženim za upravljanje, ukoliko se radi o različitim osobama. I dok bi se to moglo riješiti pisanim putem, sastanak s osobljem klijenta jest, općenito govoreći, mnogo bolji način upoznavanja s njima, a također može pomoći i prilikom donošenja odluke o prihvaćanju i zadržavanju odnosa s klijentom i posebnih angažmana.



## **Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s ljudskim resursima, posebno uzimajući u obzir aspekt zahtjeva postavljenih za zaposlenike:**

### **Zahtjevi postavljeni za zaposlenike koji obavljaju posao revizije**

**Politika:** Mi [tvrtka] ćemo za obavljanje poslova revizije zaposliti samo zaposlenike koji pokazuju relevantnu čestitost i kompetencije.

**Jedan postupak prema ovoj politici<sup>6</sup>:** Mi [tvrtka] provodimo godišnju procjenu svih zaposlenika koji obavljaju poslove revizije (uključujući stručnjake) putem ispunjavanja upitnika. Smatramo da potrebe za edukacijom čine dio procesa pregleda uspješnosti obavljanja posla i ocjenjivanja (uključujući procjenu trajnog profesionalnog osposobljavanja), te na temelju toga donosimo odluke o odgovarajućim programima stručnog uvježbavanja.

---

<sup>6</sup> Na raspolaganju će biti i drugi postupci koji se odnose na ljudske resurse i koji omogućuju donošenje odluke o korištenju određene politike, na primjer oni koji su vezani uz zapošljavanje i način na koji tvrtka odlučuje o tome koje su osobe prikladne za obavljanje posla koji valja dodijeliti.

## 6. Obavljanje angažmana

**Provoditi kvalitetne revizije konzultirajući se po potrebi i ispunjavajući zahtjeve vezane uz pregled kontrole kvalitete angažmana.**

Tvrtke bi trebale uspostaviti postupke koji bi omogućili pravilno obavljanje revizijskih angažmana. To će, kao što je uobičajeno, uključivati upotrebu priručnika, kontrolnih lista i drugih alata. Osobito se jako potiče održavanje konzultacija gdje je to prikladno.

Tvrtke i angažirani timovi koji obavljaju revizije moraju postupati u skladu sa zahtjevima MRevS-ova, uključujući i zahtjeve koji se odnose na rizike i prijevaru.

Također postoje brojni zahtjevi koji se odnose na pregled kontrole kvalitete angažmana <sup>7</sup> – vidi dolje niže.

### Konzultiranje

Sažeto prikazano, MSKK 1 navodi da bi tvrtke trebale uspostaviti politike i postupke oblikovane na način koji će joj pružiti razumno uvjerenje da su:

- obavljene primjerene konzultacije o složenim ili osjetljivim pitanjima;
- na raspolaganju dostatni resursi kako bi se omogućilo primjereno konzultiranje;
- pojedinosti o konzultacijama dokumentirane i dogovorene s osobom s kojom se konzultira, te
- provedeni zaključci stvoreni konzultiranjem.

Potreba za konzultiranjem kolege stručnjaka se može javiti u brojnim situacijama kao što su, primjerice, tumačenje računovodstvenog standarda, nastavak poslovanja i slično. Svaka tvrtka će morati razmotriti i odlučiti kada je potrebno održati konzultacije i to odrediti u svojim dokumentiranim politikama. Primjerice, sljedeće situacije mogu u nekim okolnostima zahtijevati konzultiranje kako bi se revizorima pomoglo u donošenju odluke o tome jesu li politike klijenta prihvatljive:

- Klijent predlaže neki računovodstveni tretman ili objavu koja bi mogla predstavljati odstupanje od zahtjeva vezanog uz računovodstvo ili objavu.
- Klijent predlaže usvajanje računovodstvene politike koja može biti u neskladu s normama djelatnosti.
- Klijentov pretjeran utjecaj poreznog razmatranja tj. poreznog aspekta prilikom odabira računovodstvene politike.

Tvrtka mora uspostaviti takav raspored prema kojem se konzultiranje obavlja pravodobno. Na primjer, ukoliko tijekom sastanka za planiranje revizije angažirani partner postane svjestan da će se možda pojaviti neko sporno pitanje, potrebno je obavijestiti potencijalnu

---

<sup>7</sup> Tvrtke mogu pod pregledom kontrole kvalitete angažmana podrazumijevati i pregled koji obavlja drugi partner ili pak neovisni pregled, no to bi moglo biti zavaravajuće, budući da se ti izrazi također mogu koristiti i za druge preglede koji ne spadaju u preglede kontrole kvalitete angažmana.

osobu koju će se konzultirati po tom pitanju i da će možda biti potreban njegov/njezin savjet. To bi se pitanje tada trebalo raspraviti i o njemu bi se trebao donijeti zaključak što je prije moguće. Tvrtka također treba utvrditi koje bi se informacije trebale pružiti osobi koju se konzultira. Važno je da se tim osobama pruži dovoljno popratnih informacija kako bi mogle stvoriti „sveobuhvatno mišljenje“ – nehوتيčan odabir samo povoljnih informacija bi mogao dovesti do stvaranja pogrešnog zaključka. Korisne informacije će vrlo vjerojatno uključivati nacrt financijskih izvještaja tekuće godine, financijske izvještaje prethodne godine, te pisani opis tih pitanja, zajedno s primjercima svih ili s unakrsnim upućivanjem na sve relevantne tehničke objave/izvatke iz financijskih izvještaja drugih tvrtki .

Za tvrtke s više partnera konzultacije s kolegama stručnjacima po potrebi ne bi trebale predstavljati nikakve specifične prepreke. To, međutim, može biti mnogo teže malim tvrtkama ili samostalnim revizorima. Pomoćne upute za rad mogu biti korisne malim tvrtkama prilikom formaliziranja postupaka konzultiranja. Preporuča se da male tvrtke uspostave formalni okvir konzultacija, tako da kada se pojavi potreba za konzultacijama, takvi formalni odnosi već postoje.

Može doći do moguće zamke u korištenju pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana (vidi dolje niže) radi konzultiranja. (Napomena: taj se pregledavatelj ne bi smio zamijeniti s glavnom osobom odgovornom za monitoring – vidi odjeljak o 7. ključnom dijelu sustava kontrole kvalitete). I dok će se izvjesna razina konzultiranja ipak u nekoj mjeri neizbježno dogoditi u bilo kojem angažmanu gdje je potreban pregled kontrole kvalitete angažmana kod klijenta za kojeg revizija nije dovršena, sudjelovanje pregledavatelja ne bi smjelo biti takve naravi da se u pitanje dovede njegova neovisnost i objektivnost, na primjer sudjelovanje u donošenju odluka za angažirani tim ili u obavljanju revizije. Ukoliko je to slučaj, može se pojaviti potreba za uključivanjem trećeg partnera ili imenovanjem novog pregledavatelja. **Postupak konzultiranja o pojedinačnim pitanjima bi se trebao, općenito govoreći, odvojiti od onih pitanja koji se odnose na pregled kontrole kvalitete angažmana.**

## **Pregledavatelj kontrole kvalitete angažmana**

MSKK 1 zahtijeva pregled kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja izlistanih subjekata, te drugih subjekata kako je to prikladno (određeno prema vlastitim kriterijima tvrtke). Tvrtka mora imati politike koje navode koji se to kriteriji moraju razmotriti prilikom određivanja revizijskih angažmana koji zahtijevaju takve preglede povrh onih koji već postoje za izlistane subjekte. Kriteriji bi, kao što je to uobičajeno, uključivali visinu revizijske naknade, javni interes, vrstu angažmana te neuobičajene okolnosti ili rizike. Može se dogoditi da samostalni revizori ili male tvrtke moraju provoditi preglede kontrole kvalitete angažmana samo u izvanrednim okolnostima i da tada mogu koristiti prikladno kvalificirane vanjske osobe ili druge tvrtke za obavljanje takvih pregleda po potrebi.

Pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana ne odabire angažirani partner. To je osmišljeno upravo zato da bi se zaštitila neovisnost postupka kontrole kvalitete pojedinačnih revizija. Imenovanje bi trebalo uslijediti u fazi prihvaćanja ili planiranja revizije, kada trenutne okolnosti naznačuju potrebu za provođenjem pregleda kontrole kvalitete angažmana. Može se dogoditi da te okolnosti nisu vidljive odmah u početnim fazama revizije, već da postaju vidljive kasnije. Kada je upravo to slučaj, potrebno je imenovati

pregledavatelja čim se za njim pojavi potreba. To se može pokazati mnogo težim za male tvrtke koje koriste vanjskog pregledavatelja i koje ga mogu izravno angažirati. Međutim, činjenica da je pregledavatelj vanjska osoba može sama po sebi biti pokazatelj neovisnosti.

Pregledavatelj razmatra svoju neovisnost, iskustvo i razinu znanja za postupanje sa složenim ili osjetljivim pitanjima u, gdje je to moguće, ranoj fazi planiranja. On ili ona također razmatra značajne rizike identificirane u dokumentaciji u fazi planiranja revizije.

Prije izdavanja revizorovog izvješća, pregledavatelj će se morati uvjeriti u kvalitetu obavljenog revizijskog posla, stvorene ključne prosudbe i donesene odluke, te u činjenicu da ne postoje saznanja o neriješenim pitanjima.

Postupak pregleda se mora dokumentirati (vidi točku 42. MSKK-a 1), te on ni na koji način ne umanjuje odgovornosti angažiranog partnera.

Revizorovo izvješće se ne može izdati ukoliko postoje neriješene razlike u mišljenjima između angažiranog partnera i pregledavatelja. U tom se trenutku poseže za postupcima tvrtke osmišljenim za rješavanje spornih pitanja.

Valja imati na umu da je tvrtkama dozvoljeno sklapati ugovore s prikladno kvalificiranom vanjskom osobom za one angažmane i konzultacijske postupke gdje je to potrebno, postupajući prema uobičajenim zaštitnim mjerama, kao što su to primjerice povjerljivo postupanje ili pak pristanak klijenta. Smatra se da to može pomoći manjim tvrtkama.

### **Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s obavljanjem angažmana, posebno uzimajući u obzir aspekt pregleda kontrole kvalitete angažmana:**

#### **Pregled kontrole kvalitete angažmana**

**Politika:** Mi [tvrtka] postavljamo kriterije<sup>8</sup> za provođenje pregleda kontrole kvalitete angažmana, pri čemu se ti kriteriji temelje na revizijskom riziku, visini revizijske naknade, uključenim pitanjima od javnog interesa, te specijaliziranoj ili regulativnoj vrsti obavljenog revizijskog posla.

**Postupak:** Za sve obavljene revizije, angažirani partner u reviziji ocjenjuje reviziju prema kriterijima koje je odredila tvrtka i, gdje je to naznačeno, izvještava o potrebi uključivanja pregledavatelja kontrole kvalitete angažmana. Takvu potrebu tada razmatra [*imenovana osoba*] [tvrtkin stariji partner za reviziju<sup>9</sup>], koji vrši imenovanje.

---

<sup>8</sup> Tvrtka će, naravno, morati odrediti kriterije koji nisu navedeni ovdje, i to, primjerice, kako slijedi: „mi određujemo sljedeće kriterije za provođenje pregleda kontrole kvalitete angažmana: A, B, C, i tako dalje.“

<sup>9</sup> Ovo će najvjerojatnije biti relevantno i praktično izvedivo samo za manje revizorske tvrtke. Za veće bi tvrtke to, primjerice, mogao biti glavni regionalni partner ili nacionalni partner za kontrolu kvalitete ili tehnički partner. Kao što je navedeno u gornjem tekstu, pregledavatelja bi trebala imenovati osoba ili osobe kojima je dodijeljena operativna odgovornost za kontrolu kvalitete ili njihov predstavnik.

## 7. Monitoring

### Monitoring tvrtkinog sustava kontrole kvalitete i provođenje ciklične provjere odabranih dovršenih revizijskih angažmana.

Politike i postupci tvrtke bi trebali uključiti trajno razmatranje i ocjenjivanje tvrtkinog sustava kontrole kvalitete, uključujući cikličnu provjeru odabranih dovršenih revizijskih angažmana za svakog angažiranog partnera.

MSKK 1 zahtijeva da tvrtka barem jednom godišnje priopći rezultate monitoringa svog sustava kontrole kvalitete angažiranim partnerima i drugim odgovarajućim osobama unutar tvrtke, uključujući izvršnom ili upravnom odboru. Jasno je da će tvrtke morati razmotriti žurnost svih pitanja proizašlih tijekom pregleda i potrebu za uvođenjem odgovarajućih promjena te sve to priopćiti što je prije moguće. Ovaj zahtjev za priopćavanjem rezultata može zaista biti i predmet pregleda vanjskog tima za monitoring. Za tvrtke je važno da odaberu odgovarajući način postizanja sukladnosti i da osiguraju pravilno izvođenje monitoringa.

Pomoćne upute za rad mogu biti korisne prilikom razmatranja i ocjenjivanja tvrtkinog sustava kontrole kvalitete i pregleda dovršenih angažmana.

### Pritužbe i tvrdnje

U odjeljku MSKK-a 1 koji se odnosi na monitoring nalaze se zahtjevi vezani uz pritužbe i tvrdnje.

Tvrtka bi trebala uspostaviti politike i postupke osmišljene na način koji će joj pružiti razumno uvjerenje da primjereno postupa s:

- pritužbama i tvrdnjama da posao koji je obavila tvrtka nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela; te s
- tvrdnjama o neusklađenosti s tvrtkinim sustavom kontrole kvalitete.

Bez obzira na to, postojanje takvih postupaka predstavlja dobru praksu i tvrtke bi trebale istražiti pritužbe. Međutim „dosje pritužbi“ i relevantni postupci tvrtke predstavljaju područja koja bi jedinice internog i vanjskog monitoringa i same mogle htjeti detaljnije raspraviti.

## Ilustrativan prikaz politike i postupka u vezi s monitoringom, posebno uzimajući u obzir aspekt pritužbi:

### Pritužbe

**Politika:** Mi [tvrtka] iskazujemo svoju predanost pružanju visoko kvalitetnih usluga klijentima te sve pritužbe i tvrdnje usmjerene protiv tvrtke shvaćamo vrlo ozbiljno. Istražit ćemo sve pritužbe i tvrdnje o tome da posao koji je obavila [naša tvrtka] nije u skladu s profesionalnim standardima i zahtjevima regulatornog i zakonodavnog tijela.

**Postupak:** Sve se pritužbe bilo kakve naravi koristeći standardni obrazac tvrtke priopćavaju [umetni ime partnera za pritužbe], koji prosljeđuje pisane pojedinosti valjane pritužbe što je prije moguće [umetni ime glavnog partnera] te [umetni ime partnera za poslove odšteta] na daljnje postupanje. Periodična izvješća o pritužbama se upućuju svim partnerima te se utvrđuju trendovi radi pribavljanja daljnjih savjeta, edukacije, stegovnih postupaka ili promjena u internim sustavima kontrole kvalitete.