

Mr. sc. Lidija Pernar
pomoćnica glavnoga državnog revizora, Državni ured za reviziju,
Središnji ured Zagreb, Tkalciceva 19, 10 000 Zagreb, lidija.pernar@revizija.hr

UDK 657.63 (497.5): 339.5
Pregledni članak

Mr. sc. Ivo Mijoč
Katedra za financije i računovodstvo,
Ekonomski fakultet u Osijeku, Gajev trg 7, 31 000 Osijek, imijoc@efos.hr

Mr. sc. Dražen Danić
Državni ured za reviziju, Središnji ured Zagreb,
Tkalciceva 19, 10 000 Zagreb, drazen.danic@revizija.hr

UPRAVLJANJE KVALITETOM REVIZIJSKOG PROCESA U VANJSKOJ REVIZIJI

SAŽETAK

Ovim se radom pojašnjava pitanje kako postići visoku kvalitetu revizijskog procesa, opisujući osnovne koncepcije, principe i preduvjete na kojima se mora temeljiti učinkovit pristup za osiguranje visoko kvalitetnog rada i izvještavanja revizije, pritom koristeći međunarodno iskustvo za opisivanje primjera "dobre prakse" koje bi svaka revizija trebala usvojiti i koristiti.

Opća je poruka ovog rada da institucije vanjske revizije ulažu sve više napora u osiguranje visoke kvalitete procesa revizije, ali kojemu treba posvetiti znatno više pozornosti. Radom se ujedno preporučuju određene mogućnosti kako poraditi na poboljšanju upravljanja kvalitetom revizije istovremeno povećavajući stupanj kontrole kvalitete revizijskog procesa.

KLJUČNE RIJEČI: upravljanje kvalitetom, kontrola kvalitete, revizijski proces, vanjska (eksterna) revizija, Europska unija.

1. Uvod

Upravljanje kvalitetom u izvođenju svake vrste posla danas se smatra bitnim za osiguranje dobrog proizvoda ili usluge. U Europskoj uniji primjerice postoje striktna pravila i propisi o kontroli radi osiguranja da se svi resursi, aktivnosti i programi (i financiranje takvih aktivnosti) obavljaju propisno i što je više moguće ekonomično, djelotvorno i učinkovito. Jedan je od načina na koji se ovo postiže uvesti prikladne strukture za kontrolu kvalitete i odgovarajuće procese.

Kontrolne aktivnosti poduzete za vrijeme izvođenja revizijskih procedura zovu se kontrole kvalitete. Postoji međutim potreba za uvođenjem sistematičnijeg trajnog (follow-up) sustava za praćenje koji će vrednovati kako se uvedeni sustav kontrole kvalitete stvarno primjenjuje i funkcionira u praksi. Takve

aktivnosti ispitivanja kvalitete poduzete nakon završetka revizijskih procedura predstavljaju osiguranje kvalitete. Može se smatrati da ove dvije aktivnosti zajedno čine sustav upravljanja kvalitetom. Jedan još širi sustav mogao bi se zvati totalno upravljanje kvalitetom koji bi uključivao sve glavne aktivnosti i sustave organizacije za osiguranje konzistentnosti visoke kvalitete njezinih usluga i proizvoda.

Kriteriji kvalitete trebaju osigurati da se sve tri faze revizije izvršavaju prema pravilima, praksi i procedurama revizijske institucije. Mjerila kontrole kvalitete trebaju, također, osigurati da su revizije pravovremene, sveobuhvatne, adekvatno dokumentirane, izvršene i pregledane od strane dostatnog i primjerno kvalificiranog osoblja i da se zasnivaju na zdravim profesionalnim prosudbama. Također je potrebno osigurati da se revizijski rad zasniva na činjenicama i dokazima.

2. Koristi od upravljanja kvalitetom u revizijskom procesu

Visoko kvalitetan posao u velikoj mjeri povećava vjerojatnost da će rezultati revizije biti pouzdani, a preporuke za poboljšanje da će se ozbiljno razmotriti i provesti. Reputacija organizacije postignuta konzistentnim visoko kvalitetnim radom pomaže osigurati da će donositelji odluka spremnije i sigurnije prihvatiti nalaze i provesti preporuke.

Koristi koje vanjska revizija može ostvariti od upravljanja kvalitetom opća su poboljšanja određenih aspekata, kao primjerice:

- visoko kvalitetan i pravodoban revizijski rad
- pouzdan izvještaj i rezultati revizije
- povjerenje u rezultate revizije od strane revidiranog subjekta i drugih interesnih strana
- reputacija vanjske revizije
- učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost revizijskog procesa
- kontinuirano učenje i unapređenje revizijskog rada i procesa
- jasno definiran, priopćen i dokumentiran revizijski rad
- odgovornost revizora na svim razinama i veće zadovoljstvo korisnika revizijskim poslom itd.

3. Načela i predujete

Sa stajališta vanjske revizije, revizijski izvještaj (izvješće) je konačni proizvod revizijskog procesa. Kontrola kvalitete u revizijskom procesu pruža razumnu sigurnost da je revizija ispitala bitne stvari i da rezultati revizije, kako je navedeno u izvještaju, točno prezentiraju, u svim aspektima materijalnosti, pravo stanje stvari.

Osnove sustava upravljanja kvalitetom mogle bi se opisati na sljedeći način:

1. kvaliteta je stupanj ispunjavanja zahtjeva jedne skupine inherentnih osobina;
2. politika kvalitete je opći stav ili smjer u pogledu kvalitete kojeg službeno zauzima najviši menadžment neke revizijske institucije;
3. cilj kvalitete je određeni rezultat koji se želi postići, a vezan je za kvalitetu i utvrđuje ga najviši menadžment;
4. sustav upravljanja kvalitetom je skup koordiniranih aktivnosti za kontrolu i usmjeravanje neke revizijekse institucije vezano za kvalitetu i sastoji se od četiri dijela:

- a) planiranje kvalitete je proces u kojem neka revizijska institucija postavlja ciljeve kvalitete i utvrđuje odgovarajuće procedure;
- b) kontrola kvalitete je proces u kojem neka revizijska institucija namjerava ispuniti zahtjeve kvalitete;
- c) osiguranje kvalitete je nadzor čiji je cilj budući razvoj kvalitete revizije i eliminacija nedostataka;
- d) unapređenje kvalitete je razvojna aktivnost koja omogućuje nekoj revizijskoj instituciji izvršiti rad kvalitetnije.

Osnovne koncepcije mogu se smatrati pretpostavkama za osnovna načela kvalitete vezano općenito za neku revizijsku instituciju, i pojedinačno za revizijski proces.

Preporuka 7 iz dokumenta "Preporuke za funkcioniranje vrhovnih revizijskih institucija u kontekstu Europske integracije" pruža neka čvrsta načela u tom pogledu. Ova preporuka navodi sljedeće: "vrhovna revizijska institucija bi trebala osigurati da se njezini ljudski i financijski resursi koriste na najdjelotvorniji način za osiguranje učinkovite provedbe mandata. Za ostvarivanje ovog cilja, menadžment revizijske institucije trebat će razviti i uvesti prikladne politike i mjerila koja će pomoći osigurati da je institucija organizirana na zadovoljavajući način za obavljanje visoko-kvalitetnih i učinkovitih revizija i izvještaja".¹

Cilj vanjske revizije nije samo obavljati reviziju u skladu sa zakonom o reviziji, već revizijom dobiti rezultate koji zadovoljavaju visoku kvalitetu. Da se to postigne, potrebno je razviti, osoblju dobro objasniti i učinkovito uvesti čitav niz struktura, procesa i procedura koje osiguravaju da revizijski izvještaji i drugi rezultati budu dobre kvalitete. Također je potrebno utvrditi osnovne rizike, funkcionirati učinkovito, djelotvorno i ekonomično, djelovati korisno, te postići da revizijski izvještaji svojim komentarima i preporukama stvaraju dodanu vrijednost.

Utvrđivanje i primjena politika upravljanja kvalitetom primarni su zadaci najvišeg rukovodstva. Takve politike i sustavi će se bitno razlikovati ovisno o vrsti i organizaciji vanjske revizije i vrsti revizija koje ona obavlja (praktični aspekti upravljanja kvalitetom za financijsku reviziju i reviziju uspješnosti mogu se razlikovati).

¹ Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration (BIULETYN OF THE NAWWYSZA IZBA KONTROLI, SPECIAL ISSUE, GRUDZIEN 1999, ROK IV NR 2 (10))

Politike utječu na: (1) organizaciju revizijske institucije; (2) zaposlenike, naročito one koji su izravno uključeni u reviziju ili pružaju važnu pomoć reviziji, i (3) sam revizijski proces.

Sljedeće politike unutar revizijske institucije pomažu osigurati da se uvedu prakse i procedure koje olakšavaju da se revizijski zadaci i rezultati obave kompetentno i učinkovito:

I. PRIRUČNICI I UPUTE

1. treba donijeti osnovne politike i standarde koji određuju kako revizijske zadatke planirati, izvršavati i o njima izvješćivati;
2. treba izraditi priručnike, druge pisane upute i smjernice koje se tiču provođenja revizije i treba ih obznaniti osoblju koje će temeljem njih obavljati zadatke.

II. ZAPOŠLJAVANJE KOMPETENTNIH

1. treba zapošljavati osobe prikladnih kvalifikacija, vještina, kompetencija i sklonosti prema revizijskom radu;
2. zaposlenike treba obučavati (formalno i u poslu) i razvijati njihove vještine da ih se osposobi za učinkovito obavljanje njihovih dužnosti i za razvoj profesionalne karijere;
3. treba osigurati da se na revizijske zadatke rasporede dovoljan broj ljudi, s odgovarajućim kompetencijama;
4. treba utvrditi manjkavosti u vještinama i kompetencijama kako bi se mogle planirati pojedine revizije, uključujući mogućnost angažiranja vanjskih stručnjaka.

III. MJERILA I UPUTE VEZANE ZA POLITIKE UPRAVLJANJA KVALITETOM

1. pravilno delegiranje, usmjeravanje, nadzor i kontrolu rada treba obavljati na takav način da pruža razumnu sigurnost i da se planiranje revizije, izvođenje i izvještavanje provode cjelovito;
2. treba provesti pravilno priopćavanje procesa za upravljanje kvalitetom zainteresiranima u organizaciji kako bi se osiguralo razumijevanje revizijskih zadataka i postupalo po njima;
3. treba usvojiti odobrene programe rada i planove koji jasno opisuju revizijske ciljeve, metode, zaduženja, proračun, potrebne ekspertize, terminski plan i raspored zaposlenika;
4. procedure za izvođenje revizijskih zadataka treba koristiti tako da se osigura njihova usklađenost s politikama, standardima i metodologijama i, gdje je moguće, koristiti kompjutorske alate kao pomoć revizorima u provedbi tih procedura;

5. revizijske dokaze treba podupirati jasna i koncizna dokumentacija;
6. oblik, način i procedure izvještavanja trebaju biti u skladu sa zakonom, kao i politikama institucije;
7. treba uvesti pravilnu zaštitu, pristup i postupke za korištenje datoteka kako bi se osigurala njihova pouzdanost i pravilno čuvanje;
8. treba osigurati prikladan prostor za revizore da imaju odgovarajuće radne uvjete i radno okruženje. To će pomoći razvoju vještijeg, motiviranijeg i produktivnijeg osoblja koje će biti spremnije izvršavati misiju institucije.

IV. KONTINUIRANO UČENJE I NAPREDOVANJE

1. u skladu s Limskom deklaracijom² i revizijskim načelima, revizijske metode (naročito za financijsku reviziju) treba stalno ažurirati u skladu s razvojem znanosti i tehnika koje se odnose na financijski menadžment. Slično, za reviziju uspješnosti, revizijske metode treba ažurirati u skladu s razvojem na području prikupljanja podataka i tehnika analize informacija;
2. revizijsko osoblje treba ohrabriti da dopunjava profesionalne kvalifikacije i znanje. U nekim državama, privatne/javne revizijske organizacije zahtijevaju od svojih zaposlenih da godišnje provedu izvjestan broj sati na seminarima i drugim oblicima edukacije;
3. djelotvornost i učinkovitost internih standarda i procedura trebalo bi periodično prekontrolirati da se otklone slabosti i naprave poboljšanja. Takav kontinuirani proces poboljšanja pomogao bi osigurati da se sustav kvalitete stalno razvija u dobrom pravcu;
4. treba uvesti benchmarking i druga mjerila uspješnosti za praćenje svog rada u razdoblju i uspoređivanje s uspješnošću poslovanja drugih sličnih institucija;
5. kontakti i česta komunikacija institucije vanjske revizije i drugih lokalnih ili međunarodnih profesionalnih tijela na području revizije ili srodnih područja, pomogli bi u držanju koraka sa suvremenim razvojem revizijske profesije. Revizijska institucija treba i sama pridonijeti razvoju profesije, kroz aktivno sudjelovanje na stručnim skupovima u zemlji i inozemstvu, posebice u organizaciji strukovnih udruga.

² Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, INTOSAI, Vienna, September 1998

V. FUNKCIJE PODRŠKE

1. organizacijska struktura revizijske institucije treba imati adekvatne funkcije podrške, kao što je IT, izobrazba, metodologija, financije i administracija, ljudski resursi, međunarodni poslovi – ovisno o svojoj veličini, zakonodavstvu, socijalnim, ekonomskim i drugim relevantnim uvjetima – kako bi se osiguralo njeno učinkovito funkcioniranje u skladu s utvrđenom misijom;
2. treba uvesti odgovarajuću tehnološku i drugu infrastrukturu koja će podržati revizijske alate i tehnike koje revizori koriste u svom radu.

4. Stanje kontrole kvalitete u vanjskim revizijama različitih zemalja

4.1. UVODNO RAZMATRANJE

Opseg, razina i složenost procesa kontrole kvalitete u različitim institucijama vanjske revizije prilično se razlikuju. Neke od njih imaju relativno veliki broj procedura koje osiguravaju visoku kvalitetu revizijskog planiranja, izvođenja i izvještavanja. Druge su se zadržale na osnovnoj fazi razvoja procesa kvalitete. Ipak, može se reći da je većina revizijskih institucija poduzela korake za uvođenje barem osnovnih elemenata sustava za kontrolu kvalitete revizijskih procesa.

Primjerice na Cipru Smjernice za reviziju i Direktive ureda koje je donio glavni revizor određuju svakodnevno usmjeravanje, izvođenje i izvještavanje o reviziji, kao i planiranje revizijskog rada, i interne procedure ureda za reviziju.

U većini slučajeva mjere kontrole kvalitete nisu primjetno odvojene od revizijskih procesa nego su njihov sastavni dio. Važno je naglasiti da odsustvo posebnog sustava za kontrolu kvalitete nužno ne implicira odsustvo svake kontrole kvalitete. Institucija može u tijeku revizije koristiti kontrolu kvalitete na različite načine bez da to zapravo naziva kontrolom kvalitete. Zato se problem razvoja kvalitete može razmatrati na dvije razine:

1. osiguranje boljeg funkcioniranja postojećih elemenata kontrole kvalitete;
2. koordinacija postojećih elemenata, po potrebi davanje drugih, i osiguranje koherentnog pristupa kontroli kvalitete u okviru procesa revidiranja.

U nekim institucijama vanjske revizije mehanizmi kontrole kvalitete revizije se kontinuirano

mijenjaju i proširuju, kao primjerice u Litvi, Poljskoj, Rumunjskoj, Slovačkoj i Europskom revizorskom sudu.

Europski revizorski sud trenutačno uvodi automatski sustav za reviziju (ASSYST) koji omogućava kompjutorsku automatizaciju svih aspekata revizije od planiranja pa do izvještavanja, uključujući upravljanje resursima. Jedan od ciljeva ovog sustava je daljnje poboljšanje kontrole kvalitete revizijskog procesa putem striktno definiranih kriterija za autorizacije i odobrenja kao i osiguranje da se standardna dokumentacija i kontrolne liste koriste i popunjavaju u svim slučajevima.

Osnovni faktori u osiguranju kontrole kvalitete jesu donošenje i primjenjivanje revizijskih standarda i metodoloških smjernica, koji naglašavaju obvezu izvođenja revizija u skladu s određenim revizijskim postupcima i metodologijom. Relevantni propisi koje su usvojile mnoge vanjske revizijske institucije, donedavno su se koristili uglavnom za podupiranje revizijskih postupaka, i samo djelomično revizijske metodologije. Međutim, sada su se počeli primjenjivati novi i sveobuhvatniji propisi. Prema anketi koju je provela SIGMA³ u lipnju 2002., od 13 ispitanih revizijskih institucija, 9 ih je uvelo vlastite revizijske standarde, dok se 4 za to pripremaju.

Tako u Bugarskoj i Litvi novi Zakon o državnoj reviziji jasno navodi da VRI treba donijeti revizijske standarde ili druge slične propise. Neki novi usvojeni zakoni o državnoj reviziji (Estonija) pozivaju se na opće usvojene revizijske standarde. S druge strane, neke institucije vanjske revizije svojim internim propisima upućuju na usklađenost revizijskih procedura s međunarodnim standardima, kao što je slučaj u Hrvatskoj, Mađarskoj i Poljskoj.

Da se omogućiti osiguranje kontrole kvalitete, revizijska institucija treba utvrditi kriterije za vrednovanje revizijskog rada, kojih se zatim trebaju pridržavati i revizori i menadžment. Npr. kriteriji trebaju obuhvaćati:

1. pravilno korištenje nacionalnih i međunarodnih revizijskih standarda;
2. pravilno korištenje smjernica i priručnika;
3. izvođenje revizija u skladu s godišnjim revizijskim planom i detaljnim revizijskim programom.

³ SIGMA je zajednička inicijativa Organizacije za ekonomsku kooperaciju i razvoj (OECD) i Europske komisije, koju uglavnom financira Europska komisija.

U većini institucija vanjske revizije rješenja pitanja kontrole kvalitete rezultiraju iz revizijskih standarda ili pravila koja definiraju različite procese revidiranja, a u nekima su razvijene posebne i više specifične smjernice u tom pogledu. U Sloveniji je u prosincu 2001. Revizorski sud donio Smjernicu za kontrolu kvalitete u revizijskom procesu. Ta Smjernica definira ulogu svakog člana revizijskog tima i revizijskog menadžmenta o pitanju njihove odgovornosti za održavanje kvalitete revizije. Smjernica je povezana s priručnikom za revidiranje i drugim smjernicama revizorskog suda.

Mjerila za kontrolu kvalitete među revizijskim institucijama znatno se razlikuju. Čak u okviru iste revizijske institucije mjerila se mogu razlikovati zavisno o vrsti i složenosti revizije.

4.2. KONTROLA KVALITETE U PLANIRANJU REVIZIJE

Planiranje revizije ima dvije različite faze. Prva je proces kojim revizijske institucije utvrđuje koju vrstu revizije provesti. Druga je faza proces kojim utvrđuje kako izvršiti tu reviziju. U obje faze potrebno je osigurati visoku kvalitetne odluke.

U Europskom revizorskom sudu, kontrola kvalitete u fazi planiranja osigurana je kroz:

1. standardnu strukturu dokumenata, prema zahtjevima međunarodnih revizijskih standarda (INTOSAI i IFAC)
2. popunjavanje i odobrenje kontrolnih lista za planiranje
3. nadzor, pregled i odobrenje od strane voditelja tima i čelnika sektora
4. odobrenje člana zaduženog za revizije sektora i
5. obavljanje pregleda i davanje odobrenja od revizorske grupe.

Kontrola kvalitete u ovoj fazi planiranja zahtijeva sigurnost da se revizijski resursi koriste na najučinkovitiji mogući način i da se koriste za ostvarivanje ciljeva najvišeg prioriteta.

U većini zemalja, revizije se planiraju za narednu godinu. Godišnji plan služi kao osnova za pripremu detaljnih programa za pojedine revizije. Osim toga, u nekim revizijskim institucijama, izrađuje se rangiranje revizijskih prioriteta za duži period, obično za tri godine (npr. Poljska). Ovi srednjoročni planovi ili strategije utvrđuju problematična područja posebne važnosti s aspekta državne ekonomije (npr. restruk-

turiranje gospodarstva, rizici od korupcije, itd.). Postavljanje glavnih prioriteta omogućava uključivanje različitih predmeta, a u isto vrijeme limitiraju se mogućnosti davanja sugestija izvana (neovisnost).

U Državnom uredu za reviziju Malte priprema se trogodišnji revizijski plan koji pokriva sve osnovne državne sektore za trogodišnji ciklus, kao i detaljni terminski plan i resurse potrebne za izvršenje financijske revizije i revizije usklađenosti.

U procesu planiranja revizije prioritet se mora dati onim zadacima koje traži zakon (npr. revizija izvršenja državnog proračuna). Ovakve mandatne revizije mogu apsorbirati 60% ili više raspoloživih revizijskih resursa. Proces odlučivanja kako rasporediti preostale resurse znatno varira između različitih revizijskih institucija. Inicijativa se može prepustiti pojedinim revizijskim jedinicama ili se prijedlozi mogu davati s viših razina institucije. U većini slučajeva bitno je da ovaj dio revizijskog plana bude odobren od strane čelnika i da je usklađen s prioritetima institucije.

Druga faza revizijskog planiranja sastoji se od izrade, usuglašavanja i usvajanja dokumenta koji određuje tok danog revizijskog zadatka, koji se zove "revizijski program". Osnovni elementi kontrole kvalitete su obveza da revizijski program osigura prikupljanje informacija koje su navedene internim pravilima, i sudjelovanje više jedinica u donošenju odluka, pregledavanju, raspravi i prihvaćanju nacrtu revizijskog programa.

U nekim institucijama vanjske revizije (npr. Malta), jedan od važnih elemenata pripreme nekih programa za reviziju pravilnosti i reviziju uspješnosti je takozvana "prethodna revizija". Prethodna revizija se obavlja da se utvrdi postoji li dovoljno razloga za obavljanje cjelovite revizije i je li cjelovita revizija izvediva.

4.3. KONTROLA KVALITETE U FAZI IZVOĐENJA REVIZIJE

U ovoj fazi, voditelj tima i drugi revizori izvode reviziju. Bitno je da prije početka samog izvođenja svi članovi tima jasno razumiju revizijske zadatke i kako ih izvoditi.

U državnoj reviziji Poljske revizijski se program prosljeđuje revizorima na pojedinačnu pripremu revizijskog zadatka. Prije samog početka revizije održava se pred-revizijski sastanak da se prodiskutiraju pitanja koja treba revidirati i način detaljnog ispitivanja. Poznavanje načina detaljnog proučavanja

predmeta i metoda za provedbu postupaka ispituje koordinator revizije koji o tome vodi diskusiju na sastanku s revizijskim timovima pojedinih revizijskih jedinica.

U svim institucijama vanjske revizije postoji kontrola kvalitete izvođenja revizije na različitim razinama. Kontrola počinje osnovnim pravilom da je svaki član tima osobno odgovoran za kvalitetu svog (njezinog) rada. Osim toga, voditelj tima mora usmjeravati, nadzirati i kontrolirati rad tima svakodnevno, osiguravajući da se rad odvija u skladu s općim pravilima i programom revizije. Također, ovisno o pojedinim dužnostima navedenim u internim pravilima, veći broj menadžera više razine može biti u vezi s revizijskim timom, korak po korak kontrolirati revizijski rad, te po potrebi o određenim važnim pitanjima redovito izvještavati najviše rukovodstvo odnosno člnika institucije.

Drugi važan element kontrole kvalitete u fazi izvođenja revizije je obveza da se prikupe informacije koje su navedene u internim pravilima kao i sudjelovanje više osoba u obavljanju pregleda, diskusiji i, u nekim revizijskim institucijama, prihvaćanju prijedloga revizijskih procedura i nalaza prije ugrađivanja u nacrt izvještaja i rasprave s revidiranim entitetom. U nekim revizijskim institucijama postoji sustav praćenja utrošenog vremena i proračuna za provođenje pojedinih revizija.

4.4. KONTROLA KVALITETE REVIZIJSKOG IZVJEŠĆIVANJA

Revizijsko se izvješćivanje obavlja prema zakonu, revizijskim standardima (vlastitim ili usvojenim međunarodnim), drugim internim propisima i revizijskim priručnicima.

Prvi cilj kontrole kvalitete u ovoj fazi revizije trebao bi biti osigurati da prikupljeni revizijski dokazi podupiru sve navode, tvrdnje, nalaze i zaključke. Drugi cilj bi trebao biti osigurati da je izvještaj cjelovit, točan, objektivan, uvjerljiv i toliko jasan i koncizan koliko to predmet dopušta.

Priprema prijedloga revizijskog izvješća uglavnom je odgovornost voditelja revizijskog tima, često uz pomoć drugih članova tima. Kvaliteta ove faze povećava se ako ti pojedinci jasno razumiju kako dotični izvještaj treba pripremiti i što treba sadržavati.

U Državnom uredu za reviziju Hrvatske detaljne su smjernice za izradu izvještaja opisane su u revizijskom priručniku. Smjernice su napisane zato

da standardiziraju procedure i pisanje izvještaja. One navode procedure za opisivanje činjenica. Posebna pažnja posvećena je strukturi izvještaja, kao i kratkoći, jasnoći, preciznosti, jednostavnosti i objektivnosti pisanja. Priručnik, također, navodi neke primjere revizijskog izvještaja.

U većini institucija vanjske revizije, prijedlog revizijskog izvještaja zatim se pregledava od strane jednog ili više nadređenih u organizaciji.

Postupci kontrole kvalitete sadrže pregledavanje radnih papira i odgovarajućeg prijedloga izvještaja od strane člnika sektora koji obavlja reviziju, revizora voditelja i o ključnim područjima od strane jednog ili više nadređenih službenika. Ovaj pregled osigurava, između ostaloga, da radni papiri pružaju dovoljno informacija, da su povezani i da su svi nalazi vrednovani prema materijalnosti i zakonitosti i da se temelje na stvarno pouzdanim revizijskim dokazima. Radni papiri sadrže evidenciju o tome tko ih je pripremio i tko je izvršio pregled. Također se velika briga vodi o tome da se osigura da je korišten jezik lako razumljiv i da su opisani nalazi i preporuke u izvještaju poduprti dostatnim, relevantnim i pouzdanim informacijama.

U Revizijskom sudu Slovenije voditelj tima priprema revizijski izvještaj i osigurava da je u skladu s nalazima revizorskog tima. Čelnik sektora suda pregledava i ispravlja revizijski izvještaj. Izvještaj se zatim podnosi zamjeniku predsjednika suda na usuglašavanje ili odobrenje. Savjetnici zamjenika predsjednika pregledavaju izvještaj i daju prijedloge za odobrenje. Ovaj pregled treba osigurati da je izvještaj u skladu s kriterijima kvalitete. U nekim se slučajevima koristi kontrolna lista. Revizijski izvještaj također pregledava urednički odbor da osigura da su stil i forma izvještaja konzistentni.

Kontrola kvalitete može se proširiti na više osoba, koje pregledavaju, raspravljaju i prihvaćaju prijedlog revizijskog izvještaja. Tipično je da se prijedlozi izvještaja diskutiraju s revidiranim subjektima, čiji se stavovi, u pravilu, uključuju u izvještaj. To može biti vitalni element kontrole kvalitete jer je revidirani subjekt dobro upoznat sa svojim poslovanjem i ima inicijativu za izmjenu negativnih nalaza kad ih revizijski dokazi nedovoljno podupiru. U isto vrijeme, mora se prepoznati da je revidirani subjekt zainteresiran smanjiti kredibilitet ili značaj negativnih revizijskih nalaza. Dakle dok se stavovi revidiranog subjekta moraju fer razmatrati, nužno je da revizijska institucija pažljivo ispita ova stajališta i da sama utvrdi njihovu težinu.

4.5. INTERNO NAKNADNO ISPITIVANJE KVALITETE REVIZIJE

Učinkovit sustav upravljanja kvalitetom mora sadržavati postupke za utvrđivanje da li se mjere kvalitete koriste pravilno i konzistentno te postupke za utvrđivanje načina za učvršćivanje postojećih kontrola kvalitete. Iskustvo pokazuje da se ovo najbolje može postići neovisnim, detaljnim i naknadnim ispitivanjem uzorka završenih revizija.

Europski revizorski sud uveo je funkciju koja naknadno vrednuje da li se i kako kvalitetno koriste postupci kontrole kvalitete. To se djelomično čini detaljnim ispitivanjem odabranih završenih revizija. Izvučene pouke se koriste za kontinuirano unapređenje kvalitete rada u budućim revizijama.

Revizijski plan se sastoji od jednog broja detaljnih zadataka, koji se dodjeljuju pojedinim članovima tima. Za osiguranje kontrole kvalitete procesa planiranja, mjerila mogu sadržavati procedure za usmjerenje, nadzor i pregled revizije za osiguranje da se plan revizijskih zadataka adekvatno izvršava.

Primarna mjerila mogu obuhvaćati politiku menadžmenta institucije za korištenje standardnog uzorka i strukture dokumentacije, prema zahtjevima međunarodnih revizijskih standarda (INTOSAI i IFAC) i ispunjavanje i odobravanje kontrolnih lista planiranja.

Prije početka revizije, bilo bi korisno održati sastanak između direktora revizije, voditelja tima i članova tima zato da se rasprave predmeti revidiranja, načini izvršavanja revizije, kao i potencijalni problemi koji se mogu susresti.

Planiranjem revizije treba također obuhvatiti praćenje (monitoring) posla od strane direktora revizije vezano za planirano vrijeme i stvarno vrijeme utrošeno za svaki posao, koje se zasniva na pregledu utrošenog vremena koje popunjava svaki revizor. Praćenje troškova je važno za procjenu i ocjenu izvođenja i usmjeravanja obavljane revizije.

4.6. KVALITETA U FAZI IZVOĐENJA REVIZIJE

Radni zadatak mora se izvršiti u skladu s odobrenim revizijskim planom i mora rezultirati odgovarajućim i dostatnim dokazima da se s razumnom sigurnošću utvrdi jesu li ili ne financijski izvještaji bez materijalnih grešaka i nepravilnosti ili da se do činjenica vezanih za reviziju uspješnosti došlo na znanstven i pošten način.

Izbor i sredstva provođenja navedenih metodologija treba također aktivno razmotriti i proučiti za vrijeme faze planiranja dotične revizije.

4.7. KVALITETA IZVJEŠTAVANJA

Funkciju izvještavanja treba na odgovarajući način uzeti u obzir u fazi planiranja revizije i upravljanja projektom revizije. Ovu funkciju treba uglavnom dodijeliti voditelju tima, zajedno sa direktorom revizije. Mjerila kontrole kvalitete za vrijeme faze izvještavanja uključuju procedure usmjeravanja, nadzora, i pregleda za osiguranje da je sadržaj revizijskog izvještaja pravilno priređen prema zakonu, praksi i procedurama i da su uzeti u obzir elementi koji osiguravaju dobru kvalitetu izvještaja.

Jednom kad se revizijski posao dovrši i odobri, nalazi se mogu jednim privremenim izvještajem dati na pregled voditelju tima i direktoru revizije. Svrha privremenog izvještaja je provjeriti točnost revizijskih nalaza prije izrade prijedloga izvještaja.

Kad revizorski tim dobije odgovor na privremeni izvještaj, tim izrađuje prijedlog konačnoga revizijskog izvještaja. To se radi pod neposrednim nadzorom direktora revizije.

Direktor revizije treba pregledati sljedeće aktivnosti da osigura da se konačni revizijski izvještaj prezentira fer i profesionalno:

1. izradu prijedloga i analizu čitave strukture izvještaja, uključivši zaključke, mišljenja i preporuke koje je izradio voditelj tima, u suradnji s članovima tima;
2. dokaznu dokumentaciju za podupiranje zaključaka i mišljenja, koji osiguravaju jasan revizijski trag revizijskih koraka, zaključaka i preporuka koju je pripremio voditelj revizijskog tima s članovima tima kao i dobro izrađenu povezanost radnih papira;
3. činjenice prezentirane u neutralnoj formi;
4. da su svi relevantni materijalni nalazi obuhvaćeni;
5. da su prisutni konstruktivni izvještaji i pozitivni zaključci;
6. da su navedena gledišta revidiranoga (ako je potrebno) i da su riješena sporna pitanja s revidiranim. Sva divergentna mišljenja su prodiskutirana na završnoj konferenciji ili kontradiktorne procedure s revidiranim;
7. da je struktura izvještaja u skladu s politikama i standardima;
8. da su izvještaji kratki, jasni, precizni, jednostavni i objektivni;

9. da su događaji koji se vežu na reviziju uzeti u obzir u konačnom revizijskom izvještaju;
10. da je menadžment revidiranoga izradio pisane predstave, naročito u slučajevima kada se izvjesni revizijski nalazi ne mogu na drugi način potvrditi;
11. da su svi nalazi vrednovani glede njihove materijalnosti, zakonitosti i stvarnih dokaza;
12. da su procedure VRI korištene na način da se poduzmu korektivne mjere za ozbiljne nepravilnosti i otkrivene prevare u reviziji;
13. da su rokovi poštivani.

Konačni se izvještaj dostavlja čelniku revizijske institucije ili njegovu zamjeniku koji ga potpisuje nakon svih amandmana koje želi izvršiti.

4.8. NAKNADNO (POST-AUDIT) OSIGURANJE KVALITETE

Svaka organizacija koja provodi reviziju treba uvesti prikladan interni sustav za kontrolu kvalitete koji pokriva sve faze revizije, poznat pod nazivom „vrući“ pregled, o kojem se diskutiralo u prethodnoj sekciji ovog poglavlja. Osim jednoga takvog sustava, revizijska institucija treba provoditi dodatne interne ili eksterne naknadne preglede kontrole kvalitete. Ovi „hladni“ pregledi pomažu utvrditi da li sustavi rade učinkovito. Preporuke za poboljšanja obično se utvrđuju za buduće revizije.

Naknadni pregledi kvalitete mogu biti u obliku:

1. internih vrednovanja. Ova vrednovanja provode revizori te institucije ili eksperti koji su neovisni o dotičnoj reviziji. Oni bi pregledali prezentaciju i format izvještaja, tehnički sadržaj i kvalitetu revizije, početne učinke i opće vrednovanje;
2. eksternih vrednovanja. Ova vrednovanja uključuju eksterne eksperte – akademsku zajednicu ili druga profesionalna tijela, druge revizijske institucije ili druge strane organizacije – koje institucije može angažirati za pregled pojedinih revizija;
3. povratnih informacija od revidiranoga. Od revidiranoga se zahtijevaju komentari glede provedbe revizije i izvještaja (očitoavanje) da se vide njegovi pogledi o tome kako je vođena revizija i da li revidirani može primijetiti da će se ostvariti dodana korist, npr. od zaključaka i preporuka;
4. timskog pregleda. Revizijski tim određenog revizijskog zadatka se sastaje i raspravlja o tome

kakve su pouke izvučene: što je bilo dobro i zašto, što je bilo manje uspješno i zašto, i kakve pouke se mogu izvući za ubuduće.

Druga vrsta „hladnog“ pregleda zove se „kolegijalni“ pregled („Peer Review“), koji se obično obavlja u intervalu od sedam godina. U ovom tipu pregleda, organizaciju i radne metode revizijske institucije vrednuju, komentiraju i izvještavaju viši članovi druge revizijske institucije, koji također sugeriraju mjerila i poboljšanja. Takve preglede obično organizira SIGMA za zemlje kandidate EU, koja za ovaj zadatak angažira više revizore iz VRI zemalja članica EU.

Kontrole kvalitete su bitne da se osigura da se faze planiranja, izvršenja i izvještavanja o reviziji izvode pravilno. Naknadni pregledi kvalitete su bitni radi osiguranja pravilnog funkcioniranja kontrola, utvrđivanja načina za poboljšanje njihove učinkovitosti i postizanja konzistentnog standarda izvrsnosti u revizijskom poslu. Postići potrebne promjene u državnim tijelima revidiranjem zahtijeva učinkovite odnose s onima koji imaju snage dovesti do ovih promjena. Najviši menadžment napredne revizijske institucije troši znatan dio svoga vremena, energije i budžetskih sredstava na upravljanje ljudskim resursima i vanjskim odnosima.

5. Zaključak

Upravljanje kvalitetom podrazumijeva proces za pružanje razumne sigurnosti da se revizije obavljaju ekonomično, djelotvorno i učinkovito i da se taj proces tijekom vremena kontinuirano poboljšava. Osiguranje visoke kvalitete u jednoj revizijskoj organizaciji proces je koji zahtijeva poduzimanje određenih postupaka kroz neki vremenski period. U stvari, to je beskonačan proces trajnog poboljšanja.

Prvi je zahtjev definirati standarde kvalitete, a zatim uvesti procedure za kontrolu kvalitete koje će osigurati postizanje tih standarda. Ove procedure ne trebaju – i ne bi trebale – potiskivati inicijative razboritog prosuđivanja revizora kod prilagodbe pojedinim uvjetima. Ako revizor prosudi da je nužno odstupiti od uobičajenih revizijskih tehnika, onda je stvar revizora da objasni tu nužnost, i da objasni da drugi odabrani pristup može postići revizijske ciljeve.

Sljedeća faza u razvoju upravljanja kvalitetom vanjske revizije jest osigurati da procedure kontrole kvalitete rade učinkovito te utvrditi načine poboljša-

nja učinkovitosti i djelotvornosti tih procedura. Najbolja tehnika za postizanje tog cilja jest korištenje raznih vrsta naknadnog (post-audit) pregleda kvalitete.

Za postizanje vrsnosti u kontroli kvalitete potrebno je međutim ići još dalje. Potrebno je izgraditi institucionalnu kulturu u kojoj je visoka kvaliteta rada temeljna vrijednost koja se reflektira kroz upravljanje ljudskim resursima institucije vanjske revizije i u njezinu odnosu s drugim institucijama.

6. Literatura

1. INTOSAI revizijski standardi, prijevod na hrvatski jezik, Narodne novine 93/94.
2. 2001 IFAC Handbook of Auditing and Ethics Pronouncements
3. ECA Audit Policies and Standards, 2nd edition, European Court of Auditors, Luxembourg, May 2000.
4. ECA Audit Manual, European Court of Auditors, Luxembourg, 2000.
5. European Implementing Guidelines for INTOSAI Auditing Standards, European Court of Auditors, Luxembourg, 1998.
6. Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration, BIULETYN OF THE NAJ-WYZSZA IZBA KONTROLI, SPECIAL ISSUE, GRUDZIEN 1999, ROK IV NR 2 (10)
7. GAO Government Auditing Standards, US General Accounting Office, Washinton, July 1999.
8. Standards Assurance Review Procedures Audit Circular Financial AC 12/02, UK National Audit Office, London, 2002.
9. Buiding in Quality, Quality Review of UK NAO VFM Reports 1999. – 2000.
10. „Pregled jednog sustava kontrole kvalitete revizije: Bitni elementi“ – GAO/OP-4.1.6, US Genral Accounting Office, kolovoz 1993.
11. Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, INTOSAI, Vienna, September 1998.
12. www.intosai.org.

**Lidija Pernar, M. Sc.,
State Audit Office, Zagreb**

**Dražen Danić, M. Sc.,
State Audit Office, Zagreb**

**Ivo Mijoč, M. Sc.,
Faculty of Economics, Osijek**

QUALITY MANAGEMENT OF AUDIT PROCESS IN EXTERNAL AUDIT

Summary

This work clears up the question of how to achieve high quality of audit process through describing basic conceptions, principles and preliminary conditions on which we should base the efficient access for ensuring high quality work and audit reports through use of international experience for description the example of “good practice” that should be adopted and used by each audit.

General message of this work is for institutions of external audit to make more and more efforts in the insurance of high quality audit process but also to pay much more attention to this process. The work simultaneously recommends certain possibilities of how to work for a while on the promotion of management quality of the audit increasing at the same time the control degree of audit process quality.

KEY WORDS: quality management, quality control, audit process, external audit, European Union